

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
SECCIONAL BUCARAMANGA
Facultad de Contaduría Pública

LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA
Tesis para optar al título de Contador Público

Por : José B. Archila Becerra
Gonzalo Fernández Carlier

Director : Dr. José de J. Gélvez A.

Bucaramanga, 1980.

27890

AGRADECIMIENTO

Constituye para nosotros una inmensa satisfacción el haber culminado nuestros estudios a nivel superior en tan prestigiosa institución, como es la Universidad Santo Tomás, que debido a la acertada dirección de los Reverendos Padres Dominicos y a su trayectoria pedagógica, a través de sus cuatrocientos años de fundación, ha sabido orientar y encaminar sus estudiantes hacia una meta definitiva, cual es la del servicio a la comunidad en general.

Nuestro profundo y sincero agradecimiento al Reverendo Padre Generoso Gutiérrez, quien sacrificó en forma por demás desinteresada parte de su valioso tiempo, para orientarnos y dirigirnos en la parte técnica, metodológica y de presentación; a nuestro director de tesis, Doctor José de Jesús Gélvez, quien no ahorró esfuerzo alguno para la colección y corrección de la información necesaria, a fin de lograr que este trabajo saliera adelante; a los Doctores Francisco Alvarez Martínez y Bernardo

Vesga Santos, quienes desde el momento que se enteraron del tema nos dieron su apoyo y voz de aliento para que continuáramos investigando sobre este campo; al selecto cuerpo de profesores de la facultad de contaduría, que no escatimaron esfuerzo alguno para facilitarnos la preparación teórico-práctica y que en forma clara nos guiaron, buscando siempre entregar a la sociedad, no máquinas, sino buenos profesionales en el campo contable y financiero.

Valga la ocasión para agradecer también a los demás profesionales de la contaduría y demás personas dependientes de organismos fiscalizadores, que en una u otra forma nos colaboraron en el suministro de la información necesaria para completar este trabajo.

Por último, debemos hacer mención de la labor silenciosa y oculta, pero eficaz de nuestras esposas e hijos, quienes con su cariño y comprensión nos estimularon para nuestra dedicación al estudio, constituyendo con ello uno de los más valiosos aportes para la elaboración de esta tesis. Por lo tanto a ellos les dedicamos este esfuerzo.

TABLA DE CONTENIDO

	" Pag!"	
1.	INTRODUCCION	1
2.	ANTECEDENTES	4
2.1.	Definiciones	4
2.2.	Historia	6
2.3.	Importancia del revisor fiscal	32 ✓
2.4.	Necesidad del revisor fiscal	35
3.	LA REVISORIA FISCAL Y SUS ASPECTOS LE- GALES	37
3.1.	Código de Comercio	37
3.1.1.	Críticas a ciertos artículos	37
3.1.2.	Aspectos que afectan la profesión de la Con- taduría Pública	44
3.1.3.	Fe pública	47
3.2.	Ley 145 de 1960	52
3.3.	Legislación tributaria	55
4.	ENTIDADES OBLIGADAS A CONTRATAR LOS SERVICIOS DE UN CONTADOR PUBLICO CO-	

	MO REVISOR FISCAL	62
4.1.	Entidades Oficiales	62
4.1.1.	Entrevistas a auditores fiscales	65
4.2.	Entidades privadas	83
4.2.1.	Encuestas a revisores fiscales	83
4.2.2.	Resumen de las encuestas	84
4.3.	Entidades cooperativas	87
5.	FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL	89
5.1.	Funciones internas	89
5.2.	Funciones externas	96
6.	RESPONSABILIDADES DEL REVISOR FISCAL	101
6.1.	Responsabilidad civil	102
6.2.	Responsabilidad pecuniaria	103
6.3.	Responsabilidad penal	104
6.4.	Responsabilidad profesional	107
6.5.	Responsabilidad social	109
7.	PROGRAMA GENERAL PARA REVISORIAS FIS- CALES	111
7.1.	Papeles de trabajo	111
7.1.1.	Definición	111
7.1.2.	Importancia de los papeles de trabajo	111
7.1.3.	Los papeles de trabajo como guía e información personal	113

7.1.4.	Objetivo de los papeles de trabajo	115
7.1.5.	Cuidado y diligencia en su preparación	118
7.1.6.	Clases de papeles de trabajo	120
7.1.6.1.	Por su uso	120
7.1.6.1.1.	Expediente corriente de revisoría	121
7.1.6.1.2.	Expedientes continuos de revisoría	121
7.1.6.2.	Por su contenido	122
7.1.6.2.1.	Hojas de resumen de los estados financieros	122
7.1.6.2.2.	Planillas de resumen	123
7.1.6.2.3.	Planillas auxiliares	125
7.1.7.	Confirmaciones y comunicaciones a terceros	126
7.1.8.	Programas de revisoría	127
7.1.8.1.	Introducción	129
7.1.8.2.	Objetivos	129
7.1.8.3.	Detalles	129
7.1.9.	Estados financieros	130
7.1.10.	Quien prepara los papeles de trabajo	130
7.1.11.	Que debe contener la planilla de trabajo	131
7.1.12.	Indice y referenciación	135
7.2.	Objetivos y procedimientos	138
7.2.1.	Primer objetivo	138
7.2.2.	Segundo objetivo	142
7.2.3.	Tercer objetivo	145

7.2.4.	Cuarto objetivo	147
7.2.5.	Quinto objetivo	151
7.2.6.	Sexto objetivo	165
8.	DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL	171
8.1.	Partes del dictamen	173
8.1.1.	Fecha del dictamen	174
8.1.2.	El destinatario	174
8.1.3.	La identificación de los estados financieros y alcance del examen	175
8.1.4.	La opinión	175
8.1.5.	La firma	176
8.2.	Clases de opiniones	177
8.2.1.	Opinión sin salvedades	178
8.2.2.	Opinión con salvedades	178
8.2.3.	Abstención de opinión	178
8.2.4.	Opinión adversa o negativa	179
8.3.	Informes del revisor fiscal	184
9.	CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS	192
9.1.	Conclusiones	192
9.2.	Sugerencias.	199
	BIBLIOGRAFIA	208

1. INTRODUCCION

La revisoría fiscal en Colombia ha alcanzado en los últimos años un alto grado de evolución, como consecuencia del crecimiento de las empresas y entidades que de acuerdo a disposiciones legales están obligadas a tener este medio de fiscalización y control.

Desde su nacimiento y hasta la fecha se han promulgado numerosas normas sobre el ejercicio de la revisoría fiscal en nuestro país, las cuales han dado margen a continuas controversias por parte de los contadores públicos, puesto que algunas contienen apartes que tratan de lesionar los intereses de la profesión, sin que hasta hoy se conozcan pronunciamientos concretos en procura de una reforma al respecto.

Nuestra legislación comercial habla de obligatoriedad para las sociedades comerciales de tener un revisor

fiscal, pero les deja la evasiva a algunas para cumplir con este mandato legal.

La influencia de la revisoría fiscal en la economía moderna es de tal magnitud, que hace necesaria una reglamentación adecuada, que permita poner fin a numerosos abusos y faltas que se cometen contra inversionistas, prestamistas y proveedores.

Debido a la importancia que la revisoría fiscal tiene en la vida nacional y siendo una de las principales actividades del contador público, estimamos necesario realizar este estudio; primero compilando y analizando las disposiciones que enmarcan esta actividad, haciendo una evaluación del contenido de éstas, para determinar los aspectos que afectan el ejercicio de la profesión, dando las recomendaciones que consideramos necesarias para una posible reforma; en segundo término se hicieron entrevistas y se enviaron encuestas a revisores fiscales, tanto de empresas privadas como del sector público, cuyos resultados nos sirvieron de gran valía para el desarrollo de nuestro trabajo.

En base a lo anterior, tratamos de dar las pautas a seguir para el desarrollo de una revisoría fiscal, acordes con el desempeño de la profesión de la contaduría pública. Igualmente se presentan algunas conclusiones y recomendaciones, a fin de hacer una reforma de las distintas disposiciones que regulan los órganos fiscalizadores, tanto del sector público como del sector privado y que tratan de alejar al contador público de esta actividad, sobre todo en la parte oficial.

En esta forma presentamos este modesto trabajo y con él esperamos haber contribuido en algo para nuestra formación como profesionales de la contaduría, a la cual con mucho sacrificio le hemos dedicado preciosos días de nuestra vida, porque la queremos de todo corazón y día a día nos apegamos más a ella

Pedimos disculpas por los posibles errores u omisiones en este estudio y por la sencillez del mismo

2. ANTECEDENTES.

2.1. Definiciones.

2.1.1 La revisoría fiscal es un instrumento de control y custodia, creado por la ley, cuyo objetivo primordial es el de salvaguardar y fiscalizar todas las operaciones que realicen las entidades jurídicas obligadas, para que se ajusten a los estatutos y decisiones tomadas por la asamblea general, así como las exigidas por las disposiciones legales.

Esta definición es aplicable desde el momento en que se creó la revisoría fiscal en Colombia, ya que la disposición que le dio vida, como lo podremos apreciar más adelante, no hace preferencia de ninguna profesión en particular.

2.1.2. La revisoría fiscal vela además por los intereses de los

accionistas en aspectos tales como la ejecución normal del contrato social; controla que se conserven y utilicen adecuadamente los medios económicos de la sociedad y que los estados financieros sean fidedignos y que estén razonablemente presentados.

Ya en esta definición encontramos términos como :

" que los estados financieros sean fidedignos y que estén razonablemente presentados "; términos éstos utilizados por el Contador Público Independiente al rendir sus respectivos dictámenes.

2.1.3. La Revisoría Fiscal es uno de los campos de acción del Contador Público, previsto por la Ley para fiscalizar la correcta ejecución de las operaciones y función social de las empresas, tanto contables como legales, colaborando con las entidades del Estado encargadas de su vigilancia y control; es decir, se hace responsable no sólo ante la empresa sino también ante los accionistas, ante el Estado y ante terceros, del correcto desenvolvimiento de su función social y económica.

Tenemos así una tercera definición que indica, en forma general, quien debe ser Revisor Fiscal, de acuerdo a las facultades otorgadas por la Ley y su razón de ser.

2.2. Historia.

Con el surgimiento de las Sociedades Anónimas en Colombia y dada la participación de socios ilimitados, fue necesario el establecimiento de un medio fiscalizador diferente al de sus accionistas, ya que a éstos, debido a su vinculación, les era imposible analizar con imparcialidad sus propias decisiones. Por esto se determinó que lo más indicado era que esta labor fuera desempeñada por una persona diferente a los dueños de la empresa y a sus directivos.

Es así como la Ley 58 del cinco de mayo de 1931, que crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas, en su artículo 26 dice : " El Contralor o Revisor Fiscal de la Sociedad no puede en ningún caso tener acciones en ésta ni estar ligado dentro del cuarto grado civil de consanguinidad o segundo de afinidad, con el gerente,

con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador. El empleo del contralor es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad"(1).

En este artículo podemos apreciar que la ley establece las incompatibilidades de quien ejerza las funciones de revisor fiscal.

A partir de este momento la ley hace responsable al revisor fiscal de los perjuicios que se causen a la sociedad por no cumplir a cabalidad con la misión que se le ha encomendado, cuando en su artículo 40 dice:

" Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables para con la sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes" (2).

Pero su responsabilidad no es sólo para con la sociedad sino también para con los accionistas; es así como

(1) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal, Bogotá, 1977, p.5.

(2) Ibid, pp. 5 - 6.

en el artículo 41, la misma ley establece : " Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad de todos los daños y perjuicios que le hubieren causado por faltar voluntariamente a los deberes que les imponen sus funciones respectivas " (3).

Por medio de esta ley y más concretamente en su artículo 46, se faculta a la Superintendencia de Sociedades para establecer la institución de los contadores juramentados asignándoles las siguientes funciones :

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas, en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia.
2. Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las Sociedades Anónimas en liquidación o en quiebra.

(3) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal, Bogotá, 1977, pp. 5 - 6.

3. Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales y desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos le fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas (4).

En esta disposición, vemos como el legislador pasó por alto una de las más importantes funciones para el contador, cual es la de asignarle el ejercicio de la revisoría fiscal; como consecuencia de esto en la práctica, los cargos de revisor fiscal, auditor o contralor de las entidades oficiales, los bancos, las compañías de seguros, las Sociedades Anónimas y firmas comerciales, venían siendo ejercidas por personas de diferentes profesiones.

Posteriormente la Ley 73 de 1935 dio carácter de obligatoriedad a la revisoría fiscal en Colombia, determinando las funciones que debía cumplir como tal, cuando en su artículo 6 dice :

(4) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal, Bogotá, 1977, pp.5-6.

Toda Sociedad Anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal con las siguientes funciones:

- a. Examinar todas las operaciones, inventarios, activos, libros, correspondencia y negocios de la compañía y comprobantes de las cuentas.
- b. Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez a la semana.
- c. Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia.
- d. Examinar los balances y demás cuentas de la compañía.
- e. Cerciorarse de que las operaciones que se ejecutan por cuenta de la sociedad, están conformes con los estatutos y con las disposiciones de la asamblea general de accionistas y la junta directiva.
- f. Dar oportuna cuenta por escrito a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y al gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía.
- g. Autorizar con su firma, los balances mensuales y semestrales, y
- h. Las demás que le imponga la asamblea general de accionistas compatibles con las señaladas en los apartes anteriores(5).

(5) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1971. pp. 3-4.

Igualmente esta disposición cita funciones compatibles con la profesión del contador juramentado, pero los legisladores desconocieron, que ésta era la persona más indicada para desempeñar el cargo de revisor fiscal, ya que las funciones establecidas en este artículo corresponden al ejercicio profesional del contador y no a otra disciplina.

Se puede apreciar claramente la falta de preocupación y participación de los contadores de ese entonces, en la proyección y promulgación de las disposiciones relativas a la profesión de la contaduría, así como en el estudio, análisis e interpretación de éstas.

En el año 1946 con el Decreto 1936 se fortalece la obligatoriedad del nombramiento de revisor fiscal previsto en la Ley 73 de 1935, cuando exige que para practicar o renovar la inscripción de las Sociedades Anónimas en el registro público de comercio, dichos documentos debían contener el nombre del revisor fiscal y su suplente, elegidos por la Asamblea General de Accionistas.

En el año de 1941, por medio del Decreto 1357 fue reglamentado el artículo 46 de la Ley 58 de 1931 y a la vez se aprobó la Resolución 531, emanada de la Superintendencia de Sociedades, en la que se determinaban las funciones del contador juramentado. Es esta la primera disposición que asigna la revisoría fiscal al contador público, cuando en su artículo 17, numeral 6, dice :
"Los contadores juramentados serán tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de revisoría fiscal de las sociedades anónimas"(6).

Pero este Decreto fue demandado ante la Corte Suprema de Justicia por inconstitucional y declarado inexecutable, no porque los contadores juramentados no fueran las personas más idóneas para ejercer el cargo de revisores fiscales, sino porque la Ley, que reglamentaba este Decreto, no hacía relación a esta necesidad.

Por estas circunstancias y por la falta de preocupación

(6) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. pp.3-4.

de los contadores de la época para salir a defender la profesión, en la mayoría de las sociedades, las revisorías fiscales eran ejercidas por personas que muy pocos conocimientos tenían de la ciencia contable, teniendo esta función no como un medio fiscalizador, sino como el cumplimiento de un requisito impuesto por la Ley.

El Decreto Reglamentario 2521 de 1950 hace énfasis en la revisoría fiscal, contemplando aspectos tales como: Nombramiento del revisor fiscal, funciones y responsabilidades impuestas por el cargo.

Con relación al nombramiento del revisor fiscal, el artículo 88, literal a, dice :

Corresponde previamente a la Asamblea General de Accionistas el ejercicio de las siguientes funciones:

- A. Nombrar y remover libremente a los administradores que ella designe, al revisor fiscal y sus respectivos suplentes⁽⁷⁾.

⁽⁷⁾ Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría afiscal. Bogotá, 1977. p. 10

Este artículo establece el hecho de que el accionista puede intervenir en la gestión de la empresa, nombrando a las personas encargadas de la dirección y control de la misma.

Igualmente esta disposición afirma nuevamente la obligatoriedad para las Sociedades Anónimas de tener un revisor fiscal con su respectivo suplente, cuando en el artículo 134 dice:

Toda Sociedad Anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal con su respectivo suplente, elegidos por la Asamblea General de Accionistas, para un período igual al del Gerente, quienes pueden ser reelegidos indefinidamente. El revisor fiscal será siempre una persona natural; el suplente reemplazará al principal en sus faltas absolutas, temporales o accidentales (8).

Podemos observar a través del breve recuento histórico de la revisoría fiscal en Colombia, que este artículo es copia textual del artículo 7 de la Ley 73 de 1935.

(8) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal. Bogotá, 1977. p. 10.

El Decreto 2521 de 1950 trae una noción nueva y es la relacionada con la firma del revisor fiscal, cuando establece que debe ir precedida de una opinión relativa a los estados financieros. Así dice el artículo 138: "La firma con que el revisor fiscal autorice los balances de la sociedad, debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en éstos se conforman con datos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea General y la Junta Directiva "(9).

Según este artículo, la opinión que precede a la firma del revisor fiscal, es sencilla y, por lo tanto, puede ser emitida por cualquier persona, sin tener la calidad de contador público, puesto que la misma norma tácitamente afirma que la declaración debe ser de que los balances fueron tomados fielmente de los libros y que éstos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea y la Junta Directiva,

(9) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. pp. 6-7.

pero en ningún caso dice que de acuerdo con principios de contabilidad y normas de auditoría generalmente aceptadas, lo que da a entender el desconocimiento por parte del legislador de las técnicas y principios contables existentes para una correcta fiscalización. Lo anterior nos ha llevado a pensar que en ningún momento se contó con la participación de los contadores para una adecuada reglamentación sobre este aspecto.

En el artículo 140 del mismo decreto, se le da al revisor fiscal el carácter de administrado, cuando afirma: " En caso de oposición del revisor fiscal a un acto u operación de los administradores, respecto de su conformidad con las leyes, los estatutos o las decisiones de la Asamblea, deberá someterse el acto u operación al estudio de la Asamblea"(10).

Decimos que administrado porque al someterse a estudio de la Asamblea la oposición del revisor fiscal y és-

(10) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p. 9.

ta da la razón a los administradores, surge para éste una sola alternativa, cual es la de presentar la renuncia de su cargo. De lo contrario al aceptar la decisión de la Asamblea General y continuar, no estaría cumpliendo con una de sus funciones primordiales, la de velar porque los actos de los administradores, o las operaciones que éstos realizan, estén de acuerdo con las normas legales establecidas.

Asi mismo este Decreto concede facultades a la Superintendencia de Sociedades Anónimas, para aplicar sanciones pecuniarias a los revisores fiscales que no cumplan con las responsabilidades del cargo en forma adecuada. Este aspecto lo contempla el artículo 141, cuando dice :
" Los revisores fiscales podrán ser sancionados con multas sucesivas hasta de cien pesos cuando, requeridos por la Superintendencia de Sociedades Anónimas, no dieren cumplimiento a sus obligaciones legales y estatutarias"
(11).

(11) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal. Bogotá, 1977, p. 12.

Solo hasta el año de 1950 los contadores públicos empezaron a preocuparse porque se diera una reglamentación legal a su profesión. De aquí nació, en Cartagena, la primera asociación de contadores, la que dejó de existir al ser trasladada a la ciudad de Bogotá.

En el año de 1951 se creó el Instituto Nacional de Contadores Públicos, acogiendo en su seno a los principales contadores de la época. Con la creación de esta agrupación se despertó en ellos, el interés por legislar sobre su profesión. Y como resultado de esta motivación, se presentó un proyecto de ley al Gobierno, que se convirtió en Decreto, con el número 2373 del 5 de octubre de 1956, siendo éste el que vino a reglamentar el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia.

Vale la pena resaltar que hasta la fecha no se había exigido la calidad de contador para ejercer el cargo de revisor fiscal, ya que la norma que trataba sobre este requisito fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia. Al respecto este Decreto contempla circunstancias tales como la de haber sido revisor fiscal para poder obtener la matrícula como contador juramentado.

El artículo 4, inciso lo. dice :

También podrán obtener la matrícula de contador juramentado, las personas que durante el año siguiente a la fecha en que empieza a regir este Decreto soliciten a la Junta Central de Contadores su inscripción y comprueben satisfactoriamente cualquiera de los siguientes hechos : Haber desempeñado con competencia y honorabilidad a la vigencia de este Decreto, el cargo de Contador Jefe, Revisor Fiscal, Auditor o Sub-Auditor, Contralor de bancos, Compañías de Seguros, entidades o empresas de creación legal o de economía mixta o semioficial, y en las sociedades comerciales, que a juicio de la Junta Central de Contadores sean de reconocida importancia (12).

Este Decreto establece que solamente un contador puede ser revisor fiscal, en el artículo 60.:

Se requerirá haber sido inscrito como Contador Juramentado conforme a los artículos anteriores para todas aquellas actividades en que las leyes exijan dicha condición y especialmente para las siguientes :

1. Para desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese cargo o equivalente, sea bajo esa denominación o la de auditor u otra si-

(12) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p.13.

milar (13).

Como caso curioso, no se exigía para ser revisor fiscal la calidad de contador juramentado, pero sí se exigió para ser inscrito como tal el haberse desempeñado como revisor por lo menos dos años, máxime cuando había buenos antecedentes, señalados en el Decreto 1357 de 1941, ya que si fue declarado inexecutable, dejó márgenes suficientes para haber legislado al respecto.

Como podemos apreciar, después de 15 años de silencio por parte de los contadores, ya en este Decreto tomaron conciencia de que la revisoría fiscal era una función exclusiva del contador.

Para darle más realce a la obligación anterior, el Decreto 2373, en su artículo 7 dispuso :

Los funcionarios públicos que acepten documentos que deben ser autorizados por un contador

(13) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p.13.

público inscrito, sin esa autorización, o que designen como peritos personas que no sean contadores inscritos, en los casos en que debenserlo, incurrirán en multas de cien (\$100.00) pesos a quinientos (\$500.00) pesos, por la primera vez, y en pérdida del cargo o empleo, en caso de reincidencia. Las sociedades que estén legalmente obligadas a tener revisores fiscales o auditores y que designen para tales cargos a personas que no sean contadores inscritos, incurrirán en multas de doscientos (\$200.00) pesos a un mil pesos (\$1.000.00), que se doblará en caso de reincidencia o de renuncia de hacer una designación ajustada a este Decreto (14).

Debido al crecimiento y auge de los negocios, el legislador prevee la necesidad de la revisoría fiscal, en aquellas empresas o industrias, en las que el volumen de sus operaciones y actividades sea grande. Se cumplirá a través de un departamento o sección.

Por esto el Decreto 2373 en su artículo 47 la contempla cuando dice :

La revisoría fiscal, auditoría o interventoría de cuentas en las sociedades o entidades que estén obligadas legalmente a la provisión de tales car-

(14) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p.13.

gos, podrá organizarse en forma de departamentos, con las secciones, (técnicas legales, contables, etc.), que fueren necesarias y ser desempeñadas por profesionales de cada ramo en calidad de jefes de cada sección. Pero la parte o sección contable de la misma deberá estar a cargo de un contador juramentado, conforme a lo prescrito en este Decreto y en las Leyes, quien autorizará los balances y documentos de carácter contable (15).

Como podemos apreciar, el Decreto 2373 de 1956, fue el que tácitamente sentó las bases para que el ejercicio de la revisoría fiscal pasara a ser exclusivo de los contadores públicos, puesto que sólo ellos poseen los conocimientos y preparación contable y de auditoría indispensables para ejercer con criterio profesional este trabajo, de acuerdo con las técnicas y procedimientos trazados para el normal desarrollo de estas funciones.

Ratifica lo anterior el artículo 48 del citado Decreto, ya que al respecto dice :

La firma con que un contador juramentado ex-

(15) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p. 14.

presa su concepto sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos :

1. Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
2. Si se siguieron durante el curso de la revisión, los procedimientos convenientes aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
3. Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva la contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general o juntas directivas.
4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su opinión, el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad aceptadas, la situación financiera de la sociedad al terminar el periodo revisado, y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho periodo; y
5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere (16).

El legislador también hace extensivo el ejercicio de

(16) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971. p.15.

la revisoría fiscal para las empresas en las que el Estado es dueño y aquellas en las cuales actúe como socio mayoritario y minoritario; para tal efecto en el año de 1959, se promulgó la Ley 151, la cual en su artículo 5o. determinó:

El auditor o revisor fiscal de las empresas o instituciones en que tenga parte principal el Estado, otra u otras personas jurídicas de derecho público de carácter nacional, distintas de los establecimientos bancarios, será elegido por la asamblea general de accionistas o de socios de terna que al efecto pase el Contralor General de la República. El personal subalterno de las auditorías o revisorías fiscales será nombrado por el auditor o revisor fiscal respectivo, y los gastos de estas dependencias serán de cargo de las empresas o instituciones correspondientes. El Gobierno por conducto de sus representantes en la Junta Directiva de la respectiva empresa o institución, solicitará de la asamblea general de accionistas o de socios, la modificación de los estatutos a fin de que ellos se ajusten a la presente Ley sobre la elección de auditor o revisor fiscal dentro del plazo que no podrá ser superior a un año (17).

El Decreto 2373 de 1956, quedó derogado con la Ley 145 de 1960, la cual vino a darle nueva reglamentación a la profesión del contador público.

(17) Cfr. ROA, Gladys. Institución de la revisoría fiscal a través de la legislación comercial en Colombia. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1971, p.11.

A través de esta Ley se concreta el ejercicio de ciertas actividades profesionales como la revisoría fiscal, o mejor se ratifica, puesto que ya se había establecido en el Decreto 2373 de 1956, en su artículo 6o., numeral lo.

De acuerdo a lo anterior, el artículo 8o. de la Ley 145 de 1960, estipula:

Se necesitará la calidad de contador público en todos los casos en que las leyes lo exijan, y además en los siguientes:

- 1) Para desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese o de uno equivalente, ya sea con la misma denominación o con la de auditor y otra similar (18).

Igualmente, la Ley 145 tiene en cuenta aspectos que fueron considerados en el Decreto 2373 de 1956, artículo 48, en lo que se refiere al dictamen que, como consecuencia de su examen, debe expresar el contador público. Esta disposición, para asegurarse que aquellos actos o funcio-

(18) Cfr. JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña, Librería del contador público, Bogotá, p. 34.

nes que deba desempeñar un contador público en empre -
sas que revisten características especiales, ciñéndose a
las normas legales en su artículo 13, expresa:

Los auditores, contralores, revisores e interven -
tores de cuentas de empresas destinadas a la ex -
plotación de recursos naturales a más de la con -
dición de contadores públicos debidamente inscri -
tos ante la Junta Central, deberán tener la de co -
lombianos en pleno goce de los derechos civiles, o
la de extranjeros domiciliados en el país con no me -
nos de tres (3) años de anterioridad a la fecha que
empiecen a ejercer el cargo (19).

En resumen, y después de un detenido análisis, podemos
concluir que esta Ley en lo que respecta a revisoría fis -
cal, no estableció nada nuevo en relación a la legislación
anterior; pero sí despejó algunas dudas o controversias
que se venían presentando, como el caso de la fe pública,
cuando en su artículo 10., párrafo 2o., afirma:

La relación de dependencia laboral inhabilita al
contador público para dar fe pública sobre actos
que interesen a su empleador, salvo en b refe -
rente a las funciones propias de los revisores

(19) JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Contaduría Pública. E -
ditado por Guillermo A. Rincón Peña, Librería del con -
tador público, Bogotá, p. 35.

fiscales de las sociedades (20).

En el año de 1963 también se legisló parcialmente sobre la revisoría fiscal. El Decreto 1598 del 17 de julio, mediante el cual se actualiza la legislación cooperativa, en su artículo 47 establece:

La revisión fiscal y contable podrá estar a cargo de un auditor nombrado por la asamblea general y sus funciones serán señaladas en los estatutos. Las cooperativas cuyo patrimonio sea o exceda de \$500.000. estarán obligadas a nombrar un auditor que deberá ser contador juramentado, y el balance general será presentado a la asamblea, acompañado de un examen financiero y análisis de cuentas (21).

Al seguir el análisis e investigación de la revisoría fiscal en Colombia a través de sus disposiciones, encontramos que en el año de 1968, mediante el Decreto 3133 del 26 de diciembre, específicamente su artículo 42, estableció que los auditores fiscales dependientes de la Contraloría, como los revisores fiscales que sean designados por el con-

(20) Cfr. JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña, Librería del contador público, Bogotá, p. 32.

(21) Cfr. UCONAL. Manual de legislación cooperativa. 3ed. Bogotá, enero 1980, p.45.

sejo para las empresas descentralizadas del Distrito Especial de Bogotá, deben ser contadores públicos.

Este artículo dio margen para que se presentara una demanda por inexecutable parcial; ésta no prosperó, ya que a juicio de la Corte Suprema de Justicia, fue declarado constitucional el artículo 42 del Decreto Extraordinario 3133 de 1968, según el siguiente aparte:

En tal razón, la Corte Suprema de Justicia en sala plena, previo estudio de la sala constitucional y oído el Procurador General, RESUELVE: Es constitucional el artículo 42 del Decreto Extraordinario No. 3.133 de 1968, la parte que dice: "Tanto los auditores fiscales dependientes de la Contraloría como los revisores fiscales designados por el Concejo para las empresas descentralizadas, deberán ser contadores públicos juramentados" (22).

Como se puede apreciar, este Decreto dio margen suficiente para que los contadores públicos buscaran la forma de que se legislara y se estableciera que las auditorías y revisorías fiscales dependientes de la Contraloría

(22) Cfr. JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña, Librería del contador público, Bogotá, p. 47.

General de la República fueran desempeñadas por contadores públicos, pero han transcurrido doce años y hasta el presente no se ha visto ningún pronunciamiento al respecto; por el contrario, si observamos las disposiciones que reorganizaron la Contraloría General de la República, sólo es tenida en cuenta en segundo término y son muy pocos los contadores que se encuentran al frente de estos cargos.

Con la reforma practicada al Código de Comercio, mediante el Decreto Ley 410 del 27 de marzo de 1971, el Título I del Libro II, destinó el Capítulo VIII al revisor fiscal, y más concretamente sus artículos del 203 al 217.

Como nuevo podemos encontrar en el artículo 203 la definición de qué entidades están obligadas a tener revisor fiscal.

El artículo 209 hace referencia al informe que el revisor fiscal debe presentar a la asamblea general o junta de socios y cual debe ser su contenido.


En el artículo 210 hay una noción nueva en lo concernien-

te a los auxiliares o colaboradores inmediatos del revisor fiscal, los cuales pueden ser contratados y remunerados libremente por éste.

De tal manera que el revisor fiscal, si así lo estima conveniente, puede proponer a la asamblea general o a la junta de socios, según el caso, la creación de uno o más cargos de auxiliares para la revisoría, en cuyo caso el órgano social citado creará los que considere convenientes y fijará la remuneración respectiva, pero no designará a quienes vayan a ocupar estos cargos, ya que ésta es facultad del revisor fiscal, por cuanto su desempeño debe hacerse bajo su dependencia y responsabilidad.

El artículo 213 establece derechos para el revisor fiscal, que no habían sido tocados en legislaciones anteriores, como son las facultades para intervenir en las deliberaciones de los órganos administrativos.

También determina el derecho a inspeccionar los libros, comprobantes y demás papeles; derecho éste que no necesitaba contemplarse en ningún artículo, puesto que es un aspecto necesario para que el revisor fiscal pueda cum -



plir con sus funciones,

El artículo 214 habla sobre la reserva que debe guardar el revisor fiscal; pero este aspecto, para los contadores públicos ya está contemplado en el Código de Etica Profesional, el cual prohíbe revelar la reserva comercial de los libros, papeles o informaciones de personas o entidades a cuyo servicio éste hubiere trabajado; aún más, los conocimientos que haya tenido por razón del ejercicio de sus funciones o su cargo.

El artículo 215, entre otras cosas, establece que ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones, dejando campo abierto para las demás sociedades obligadas o que por conveniencia deban tener este cargo.

En lo referente a los demás artículos relativos a la revisoría fiscal, no hacemos comentarios especiales, ya que más adelante los tocaremos cuando tratemos los aspectos legales de la revisoría fiscal.

Hecho este recuento analítico de la historia de la reviso-

ría fiscal en Colombia, podemos apreciar a través de ella que el contador público, poco es lo que ha hecho hasta hoy para tomar parte en la tarea legisladora sobre la revisoría, la cual por esencia, es uno de los principales campos de acción de esta profesión. Por ello se hace necesario que se despierte del letargo en que hasta ahora han estado sumidos, para tomar la vanguardia en lo tocante a legislar sobre las materias y aspectos que conciernen al ejercicio de la contaduría pública.

2.3. Importancia del revisor fiscal.

Como lo anotamos antes, la revisoría fiscal fue creada por la Ley 58 de 1931. Su creación por el Estado obedeció no sólo a contar con un instrumento de control, sino porque vio la necesidad y la gran importancia que dentro del plano de la economía nacional iba a tener la revisoría fiscal. A través de ella el Estado previó un medio de mayor expansión de la industria, por cuanto el capitalista, al ver que la sociedad en la que iba a invertir es sólida y que hay alguien que sin tomar parte o tener intereses directos en ella, vela porque los bienes de éstos no vayan a ser objeto de engaños o fraude por parte de inescrupulo-

sos que están al acecho de incautos inversionistas o aportantes .

Ahí radica precisamente la importancia del revisor fiscal. Los inversionistas se acogen a los dictámenes e informes emitidos por éste, acerca de si los estados financieros reflejan razonablemente la situación económica de la empresa. Así se produce confiabilidad en ellos y los inversionistas verán en el revisor, un tutor, que custodia y salvaguarda sus intereses, haciendo cumplir los estatutos y decisiones emanados de la asamblea general de accionistas, de la junta directiva o junta de socios según el caso, así como también de las normas legales establecidas.

Así, cuando el revisor fiscal estampa su firma en los estados financieros, constituye tal hecho un acto de fe pública, el cual conlleva o crea responsabilidades, tanto para él, en el plano de la empresa privada, como para el auditor fiscal en el sector público, sobre los actos y decisiones que tomen los administradores o el gobierno, basados en las cifras mostradas en sus estados financieros; actos y decisiones que afectan el desarrollo del país y sus instituciones y la misma sociedad.

Cabe aquí hacernos la siguiente pregunta: Con qué finalidad fue creada la revisoría fiscal?. La respuesta no puede ser otra que con la misma que tiene hoy: que un grupo de profesionales idóneos con honradez, integridad y honestidad a toda prueba e independencia mental, sumados a una gran responsabilidad, investidos de la representación permanente de los propietarios de las sociedades, informen regularmente cómo ha sido manejada su inversión, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los resultados mostrados en los estados financieros corresponden al desarrollo de los negocios.

Lo anterior para demostrar la gran importancia de la revisoría fiscal en Colombia y lo que es más importante, mostrar la amplitud y complejidad de la tarea que tiene por delante el contador público en el ejercicio de su profesión y, más concretamente, dentro del campo de la revisoría fiscal, así como de la enorme responsabilidad que pesa sobre sus hombros.

He aquí la razón del porqué y dónde radica la importancia del revisor fiscal.

2.4. Necesidad del revisor fiscal.

El revisor fiscal es necesario, porque es la única persona con que el Estado puede contar a nivel de empresa privada, para intervenir por medio de él, en las sociedades que por Ley están obligadas a tenerlo y hacer que éstas cumplan con las disposiciones legales; además que el revisor fiscal en determinado momento vele por los intereses de los accionistas.

Por ello es necesario que la persona que desempeñe el cargo de revisor fiscal no sea otra que un contador público, pues es el único que mediante sus conocimientos, destreza y competencia profesional en el área contable y por la experiencia obtenida a través del ejercicio de la profesión, a más de su honestidad e idoneidad profesional que lo acreditan, puede en cualquier momento dar un concepto técnico científico acerca de la situación que a nivel de la ciencia contable requieren en determinado momento los administradores o los accionistas.

Aparte de que el contador público, que desempeña sus funciones dentro del campo de la revisoría fiscal, conoce y

tiene no sólo un Código de Etica Profesional sino también las normas emanadas de la Superintendencia de Sociedades y las contenidas en el Código de Comercio, en las cuales se estipulan las diferentes normas que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal y sus correspondientes sanciones, por faltas que se cometan durante el desarrollo de ésta.

Por lo tanto, es necesario este medio fiscalizador y más importante lo es todavía, que esta función sea ejercida sólo por los contadores públicos, pues son los únicos, sinte-
mor a equivocarnos, que están realmente capacitados para desempeñarse en dicho campo con idoneidad, responsabi-
lidad e independencia mental; Por otra parte, es la úni-
ca profesión en que sus integrantes están facultados para dar fe pública, precisamente en el campo de la revisoría fiscal y auditoría independiente .



3. LA REVISORIA FISCAL Y SUS ASPECTOS LEGALES.

Como podremos apreciar, a lo largo del presente proyecto, la revisoría fiscal en Colombia, desde su origen hasta la fecha, se ha venido reglamentando a través de sucesivas normas, las cuales han dado lugar a continuas controversias por parte de los contadores públicos, ya que contienen apartes que tratan de lesionar los intereses de la profesión.

3.1. Código de Comercio.

3.1.1. Crítica a ciertos artículos.

El artículo 203 del Código de Comercio establece qué sociedades están obligadas a tener revisor fiscal; pero en realidad se aplica solamente a dos clases de sociedades, a saber: Las sociedades por acciones y las sucursales de sociedades extranjeras. En cuanto a las sociedades de res-

ponsabilidad limitada y demás asimiladas, queda a voluntad de los socios, ya que así lo contempla el citado artículo en su numeral 3o. cuando dice : " Las sociedades en las que por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital " (23).

Por otra parte el legislador excluye de esta norma lo referente a las sociedades cooperativas, y aún está vigente, en el Decreto 1598 de 1963, por medio del cual se actualizó la legislación cooperativa, en lo referente al auditor con características de revisor fiscal dentro de este tipo de organización de carácter comercial, donde en realidad se requiere de este medio fiscalizador y de control, no sólo para responder por los intereses de los cooperados sino para velar por el cumplimiento de las disposiciones que las regulan y dar

(23) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S. A. Bogotá, 1975.
p. 164.

informes a su máxima autoridad, la Superintendencia Nacional de Cooperativas.

Precisamente por falta de control en esta clase de organización se han presentado problemas de índole social y engañoso a gentes ingenuas, simulando cooperativas, que sólo son inventos de " vivos " que persiguen fines lucrativos y personales.

Ahora, si analizamos la acción de la revisoría fiscal en lo que respecta al campo y operación de las llamadas sociedades civiles, corporaciones, asociaciones sin ánimo de lucro, fundaciones y otras, en las que por ley no puede haber distribución de utilidades a sus asociados, vemos como el legislador, a pesar de la importancia de un medio fiscalizador, en esta clase de empresas que contribuyen en un alto grado al desarrollo de la economía nacional, pasó por alto incluirlas dentro del artículo 203, obligándolas a nombrar un revisor fiscal.

En esta clase de asociaciones, los revisores fiscales no suelen llenar los requisitos exigidos por la ley, y,

lo que es más grave aún, las personas que desempeñan esta función dentro de tales sociedades, forman parte o tienen intereses creados; en la mayoría de los casos son miembros de la junta directiva, y firman los balances y estados financieros sin tener la calidad de contador público, como lo exige la ley para esta clase de actos.

Hacemos énfasis en esto, ya que de acuerdo a investigaciones realizadas, son muchas las asociaciones, corporaciones, fondos de empleados, clubes y otros, que tienen personería jurídica otorgada por gobernaciones, superintendencias y otras entidades gubernativas, que en sus estatutos ordenan el desempeño de revisores fiscales, con funciones, si no iguales, parecidas a las establecidas para los revisores de las sociedades comerciales que están reguladas por el Código de Comercio.

El artículo 206 debería contemplar que el revisor fiscal pueda ser removido en cualquier tiempo, pero con el mismo porcentaje de votación que se requiere para su elección.

El Código de Comercio contempla una captitud de sanciones para los revisores fiscales, no sólo en el capítulo destinado a éstos, sino en muchos artículos más; así por ejemplo en los artículos 293, 395, y 447, entre otros.

Las sanciones aquí previstas serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aun cuando se trate de compañías no sometidas a su vigilancia o por la Superintendencia Bancaria, para aquellas sociedades sometidas o controladas por ésta.

Lo más grave es que dichas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona. Así lo contempla el artículo 217 cuando expresa:

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 persona (24).

(24) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S. A. Bogotá, 1975. p. 168.

Como si esto fuera poco, en el artículo 420, ordinal 3o, asigna como función de la asamblea general, la de ordenar las acciones que correspondan contra el revisor fiscal.

La Junta Central de Contadores es la máxima autoridad disciplinaria de los contadores públicos, y, por ende, de los revisores fiscales, puesto que es una función propia del contador, establecida en la Ley 145 de 1960 y confirmada concretamente en el Código de Comercio, en su artículo 215.

Nosotros diríamos que así como en algunos artículos, por ejemplo el 208 del Código de Comercio, se copiaron textualmente los numerales estipulados en el artículo 10 de la Ley 145 de 1960, se habría podido tener en cuenta lo relacionado a la investigación, calificación y aplicación de las sanciones por faltas en que pudieran incurrir los revisores fiscales.

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que es la profesión para la cual los Códigos y disposiciones contemplan cuanta sanción posible encontraron, para

aplicarlas en caso de cualquier falla.

La severidad de las normas y disposiciones que regulan el cargo de revisor fiscal, hacen que en muchas ocasiones las entidades superiores se excedan en la aplicación de éstas.

Las disposiciones contempladas en el Código de Comercio buscan desde todo punto de vista el que la actuación del revisor fiscal se ajuste a una realidad contable y financiera, enmarcada dentro de todos los aspectos legales; pero que en muchas ocasiones, al cumplir estrictamente con estas obligaciones, llevan a tener contratiempos con las administraciones, las cuales tienden a prescindir de sus servicios en la primera oportunidad que se les presente. Por lo tanto, no es aceptable que el cumplimiento de la ley haga que se presenten estos casos que afectan la profesión del contador público.

Es aquí donde la Junta Central de Contadores, con la colaboración de todos y cada uno de los integrantes de la profesión, debe hacer uso de las funciones que le confiere el artículo 15 de la Ley 145 de 1960, numeral 10, ya

que al respecto dice : " Proponer al Gobierno proyectos de decretos reglamentarios para el mejor cumplimiento de esta Ley y de las demás disposiciones sobre la materia " (25).

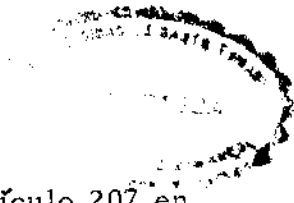
3.1.2. Aspectos que afectan la profesión de la Contaduría Pública.

Dentro de los puntos que afectan la profesión del contador público tenemos :

El hecho de que las sanciones a que se ven avocados los revisores fiscales, que desde luego tienen que ser contadores públicos, sean aplicadas por entidades diferentes a la Junta Central de Contadores, la cual por ley o por disposiciones vigentes, es la máxima autoridad disciplinaria.

No obstante, lo contemplado en el artículo 215 del Código de Comercio, que para ser revisor fiscal se re-

(25) Cfr. JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña. Librería del Contador Público. Bogotá. p. 36.



quiere la calidad de contador público, el artículo 207 en su párrafo, da margen para que se nombre una persona que no tenga este título, por el solo hecho de que en este tipo de sociedades no es obligatorio el nombramiento de revisor fiscal o porque es potestativo de la junta de socios.

De acuerdo a lo contemplado en el artículo 210, los colaboradores que se requieran para el ejercicio de la revisión fiscal, pueden tenerse, pero a juicio de la asamblea general o junta de socios; cosa que lleva a pensar que si éstos no están de acuerdo, el revisor fiscal tiene que desarrollar por sí solo el trabajo que la ley y los estatutos respectivos le imponen.

La pluralidad de formatos, sobre todo en las entidades gubernativas, para la presentación de estados financieros exigidos a las sociedades y que deben ir respaldados con la firma del revisor fiscal, conlleva a la omisión de algunos principios de contabilidad y de las normas de auditoría generalmente aceptados, atentando con esto contra el desempeño de la profesión de la contaduría pública.

Para corregir esta falla, los revisores fiscales tienen que presentar su opinión sobre los estados financieros en hojas separadas.

El artículo 449 del Código de Comercio establece que los balances de las sociedades que negocian sus acciones en los mercados de valores, deberán ser autorizados por un contador público, excluyendo al revisor fiscal, quien por ley tiene la función de certificar estados financieros. Lo que no deja de ser una contradicción.

Pero este artículo se terminó de complementar con la Ley 32 del 17 de mayo de 1979, la cual creó la Comisión de valores.

Esta Ley crea una nueva figura, El Contador Público Independiente. Además desconoce por completo las funciones del revisor fiscal en las sociedades que presentan estados financieros a dicha comisión, quienes han de ser contadores públicos y desde luego están facultados para dar fe pública, por cuanto se consideran con independencia para ello.

También dice que puede hacerlo un contador público vinculado a una firma de contadores públicos; pero nosotros creemos que la facultad de dar fe pública está limitada a personas naturales; en este caso, contadores públicos en los términos legales, lo cual indica que la responsabilidad de éste como profesional independiente que es, no puede subdividirse ni trasladarse en estos casos, que actuando como tal, responde individualmente como persona natural y no como dependiendo de una persona jurídica.

Con esta Ley se crea otra autoridad con facultades para sancionar al contador público, no sólo con multas sino también con la suspensión de su inscripción profesional.

No estamos abogando porque no se establezcan sanciones para lograr el fiel cumplimiento de los deberes profesionales, sino que no se interfieran jurisdicciones que por ley le fueron asignadas a la Junta Central de Contadores, que actúa como tribunal disciplinario de los profesionales de la contaduría pública.

3.1.3. Fe pública.

Si analizamos la expresión "fe pública", podemos decir que significa, dar testimonio público; es asegurar públicamente algo; en otras palabras, la expresión exacta que define la "fe pública" en el caso del revisor fiscal, es certificar que las cifras mostradas en los estados financieros son reales.

Definamos qué es "certificar": "Es hacer que alguien esté cierto de algo, es decir, transmitir a otro su propia certidumbre"(26).

En Colombia, la única persona además de los notarios, que legalmente está habilitada para dar fe pública acerca de la regularidad y finalidad de la información contenida en los estados financieros, son los contadores públicos, siempre y cuando no medie entre éste y la empresa donde presta sus servicios profesionales, dependencia laboral alguna, a excepción de los revisores fiscales.

(26) Cfr. J. Hernard, F. Terre, P. Mabilat. Sociedades Comerciales. Tomo II, Dalloz, 1974, P. 793.

La irregularidad a la cual nos referimos anteriormente, queremos encausarla o dirigirla a que esté de conformidad con las normas legales y contractuales, a las decisiones de la asamblea general de accionistas, a la junta directiva, a los principios de contabilidad y a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La otra expresión mencionada es la fidelidad. Esta hace referencia a la certeza, la presentación leal, completa y honesta de la información contable, sobre la cual se está certificando o informando a los medios interesados en dichos resultados.

Por ello es importante que las personas conozcan de la independencia del contador público, pues gracias a esa independencia, cumple con una de sus funciones más importantes, cual es la de certificar sobre aspectos y situaciones que la comunidad en general no está capacitada para captar por sí misma.

El testimonio de un tercero sólo es considerado valedero, cuando se cumplen las siguientes condiciones:

fuere el caso, al infractor.

Ahora bien, esta segunda condición sólo se cumple cuando hay una verdadera imparcialidad por parte de quien va a certificar o dar testimonio de algo.

En Colombia, para mal nuestro, no se le da la importancia que debe tener la opinión del contador público independiente, pues vemos a menudo una infinidad de empresarios y profesionales de diversas ramas que esperan sólo que éste dé una certificación sobre la exactitud y no de una opinión responsable y técnica respecto a la credibilidad que le vaya a dar a su opinión acerca del informe financiero.

La fe pública lleva consigo un efecto jurídico, cual es la presunción, que consiste en que se tiene por cierto lo que atestigua, certifica o firma el contador público, indicando al pie de su firma el número de la matrícula expedida por la Junta Central de Contadores.

En consecuencia, el solo hecho de la atestación y firma del contador público está comprometiendo la

fe pública, aun cuando éste no sea conocido; por tal motivo este solo hecho constituye prueba, la cual tiene que ser aceptada por cualquier funcionario administrativo o del poder judicial, por cuanto el contador con este acto obra como funcionario público, por disposición de la Ley, que lo reviste de tal facultad.

3.2. Ley 145 de 1960.

La Ley 145 del 30 de diciembre de 1960, podemos decir que es el estatuto reglamentario del ejercicio de la profesión de la contaduría pública en Colombia.

En su artículo 10. la Ley 145, define que se entiende por contador público. En la actualidad para obtener la calidad de tal, se requiere haber cursado la carrera de contaduría pública en una universidad aprobada por el Gobierno.

También este artículo toca un punto importante, que se relaciona con la revisoría fiscal, al establecer que sólo los revisores fiscales, en ejercicio de sus propias funciones, están habilitados para dar fe pública sin tener

en cuenta su dependencia laboral con las empresas a las cuales prestan sus servicios.

Con este artículo se otorga a los contadores públicos la exclusividad para ejercer las funciones de revisor fiscal, pues sólo ellos, a partir de este momento, quedan facultados legalmente para dar fe pública en esta clase de actos.

De este modo la Ley inhabilita para dar fe pública a cualquier contador, que preste sus servicios a una empresa, con la cual mantenga vínculos de tipo laboral.

El artículo 8o., en su numeral 1o. establece, que para desempeñarse como revisor fiscal u otro cargo equivalente, se requiere la calidad de contador público; esto es algo que está descuidado por los contadores, ya que día a día y sobre todo en los medios oficiales, han invadido este campo otros profesionales, sin que se haya presentado un pronunciamiento al respecto.

Con relación a las entidades oficiales, no sólo sienta bases el numeral anterior, sino que el numeral 9o. ratifica y asigna estas funciones al contador público, para certi-

ficar balances y estados de cuentas de los establecimientos públicos descentralizados, al igual que de los institutos de utilidad común.

La Ley 145 de 1960, en su artículo 10, determina los puntos mínimos que debe contener el informe que todo revisor fiscal debe acompañar al dictamen de un balance general.

Si volvemos atrás, podemos observar que el artículo anteriormente expuesto, es fiel copia o transcripción directa del artículo 48 del Decreto 2373, de 1956. Al establecer comparaciones con el Nuevo Código de Comercio, notamos la solidez e importancia que el legislador concedió a esta norma, pues la transcribió igualmente en la citada disposición y más concretamente en el artículo 208, sin hacerle ninguna modificación.

Al artículo 12 de la Ley 145 de 1960, se le da efectivamente aplicación con el artículo 215 del Código de Comercio, cuando permite la designación de asociaciones o firmas de contadores públicos para el cargo de revisor fiscal; pero en tales casos, estas asociaciones deberán nombrar a un contador público en cada revisoría, para que desempeñe

personalmente dicha función, quien será responsable de ella como si se hubiera designado individualmente y no dependiente de una asociación; ya que esta facultad está limitada a personas naturales, en todo caso contadores públicos, de acuerdo con la legislación existente.

Esto nos ratifica que para el contador público, como profesional independiente que es, su responsabilidad no puede subdividirse ni trasladarse, en todos aquellos casos en que actúe como tal; por lo tanto es individual, como persona natural y no como persona jurídica.

3.3. Legislación tributaria.

Al analizar y estudiar detenidamente las disposiciones tributarias existentes, en lo tocante al revisor fiscal, vemos que en aspectos relacionados con este tópico, solamente se exige la firma de éste, en los balances anexos a las declaraciones de renta y patrimonio cuando se trata de sociedades; pero de sociedades que legalmente están obligadas a tener revisor fiscal, ya que de acuerdo a investigaciones adelantadas, logramos constatar que hay empresas sobre todo de responsabilidad limitada, colectivas y asi-

miladas, que presentan sus declaraciones de renta, sin el lleno de este requisito, argumentando que la Ley y, más concretamente, el Código de Comercio, no les obliga a ello, puesto que solamente dice, que si se tiene a bien, pueden designar revisor fiscal. Por otra parte, la administración de impuestos nacionales, dentro de los requerimientos y liquidaciones de aforos que realizan a dichos empresarios, no les han exigido la intervención o firma del revisor fiscal.

Omitimos mencionar los nombres de las empresas que nos sirvieron de fuentes de información, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 20 del Código de Etica Profesional para los contadores públicos. Por otra parte, la condición impuesta por parte de éstos fue la de abstenernos de divulgar su identidad.

El Decreto 2053 de 1974 determina que la relación de los asientos de contabilidad en los que se demuestren ajustes por cambios, determinados gastos causados en especie que sean constitutivos de expensas necesarias y cuando existan deudas por concepto de deducciones que deban ser pagadas en moneda extranjera, deben ir autenticados

por el revisor fiscal o contador público (28).

También encontramos que en el Decreto 187 de 1975 se establece que cuando se trate de deudas que se consideren manifiestamente perdidas, se debe adjuntar a la declaración de renta y patrimonio, una copia de los asientos de contabilidad debidamente autenticados por el revisor fiscal, mediante los cuales se realizaron los descargos de éstos.

En lo tocante a la declaración de impuestos sobre las ventas, encontramos que el Decreto 1494 de 1978, reglamentario de los Decretos 1988, 2104 y 2368 de 1974, determina que las certificaciones del comprador de bienes exentos, deben ir autenticadas por el revisor fiscal, es decir, sobre las cantidades objeto de compra-venta en el bimestre o bimestres respectivos.

Igualmente cuando se soliciten devoluciones, el interesa-

(28) Cfr. SILVA, Alberto. Manual de la reforma tributaria, Bogotá, febrero 14 1975, p. 31

do debe ajustar la cuenta corriente del impuesto sobre las ventas, de tal forma que el saldo por el período objeto de las mismas, quede en cero, sin perjuicio de los saldos que hubieren surgido por bimestres posteriores a aquéllos por los cuales se hace la solicitud; para lo cual deberá adjuntarse a la solicitud, certificación del revisor fiscal respectivo (29).

En realidad, solamente el anexo 3 de la declaración de impuesto sobre las ventas, que trata de la relación de impuestos descontables, contempla la firma del revisor fiscal.

En las declaraciones de renta de las sociedades podemos apreciar que se exige la firma del revisor fiscal en el balance general, de acuerdo al formato diseñado por la Administración de Impuestos Nacionales, sin contener ningún dictamen al respecto; igualmente sucede con el estado de pérdidas y ganancias.

(29) Cfr. INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO.
Revista, Bogotá, 1979, p. 106.

Por lo anteriormente expuesto, no se podría cumplir a cabalidad con una de las funciones determinadas en el Código de Comercio, cual es la de autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

La participación del revisor fiscal en el suministro y control de información en las declaraciones tanto de renta como de ventas, debería establecerse como una función de éste; la cual podría quedar así: Colaborar con las autoridades tributarias y rendirles los informes a que haya lugar o que le sean solicitados, al igual que certificar los respectivos estados financieros que se acompañen a las correspondientes declaraciones.

Como podemos apreciar, los legisladores en aspectos tributarios, han pasado por alto la importancia de este medio fiscalizador y de control, previsto por la Ley y no lo han tenido en cuenta como instrumento indispensable para prevenir la evasión de impuestos en el ámbito de tributación.

Está bien que algunas empresas no tengan revisor fiscal,

por no estar expresamente determinado en la Ley; pero no es correcto que no se exija a éstas que los balances anexos a las declaraciones de renta y patrimonio, no sean certificados por contadores públicos.

De ahí la importancia de que la revisoría fiscal se establezca con carácter obligatorio para todas las personas jurídicas y personas naturales con un determinado capital y que estén habitualmente desempeñando actividades comerciales.

Por lo dicho anteriormente, creemos que sería conveniente que los contadores públicos planificaran y se pronunciaran al respecto, ya que es uno de los campos de mayor acción, que no solamente reportaría beneficios económicos, sino también prestigio a la profesión de la contaduría pública.

Este campo tributario, no solo lleva al contador público a servir de control y fiscalización, como revisor fiscal o como persona autorizada por la ley para dar fe pública, sino también a desempeñarse como asesor tributario, ya que la formación y preparación que ha recibido

en el transcurso de la carrera universitaria, le ha dado
las bases y capacitación necesaria para actuar como tal.

4. ENTIDADES OBLIGADAS A CONTRATAR LOS SERVICIOS DE UN CONTADOR PUBLICO COMO REVISOR FISCAL.

4.1. Entidades oficiales.

En cuanto a entidades oficiales que están obligadas a contratar los servicios de un contador público, para que se desempeñe como revisor fiscal, tenemos aquellas sociedades en las que el Estado sea socio mayoritario o minoritario, ya que así lo determina la Ley 151 de 1959; dicho funcionario será elegido por la asamblea general de accionistas, de terna que envía el Contralor General de la República (30).

No se dice en la mencionada disposición que dicha revisor-

(30) Cfr. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Gaceta. diciembre de 1976, Bogotá, pp. 7-12.

ría deba ser ejercida por un contador público, pero se sobre-entiende que es un campo de exclusividad de esta profesión, asignado en el artículo 60. del Decreto 2373 de 1956, vigente para esa fecha (31).

A partir de la promulgación de la Ley 151 de 1959, estas empresas quedaron legalmente obligadas a tener como revisor fiscal un contador público; en otras palabras, la terna que el Contralor General de la República envíe a la asamblea general de accionistas, para la elección de este funcionario, ya sea con la denominación de revisor fiscal, auditor u otro similar, debe estar conformada por contadores públicos.

Con el artículo 42 del Decreto 3133 del 26 de diciembre de 1968, las empresas descentralizadas del Distrito Especial de Bogotá quedaron obligadas a tener como revisor fiscal a un contador público; igualmente los auditores fiscales, designados por la Contraloría General, deben ostentar esta profesión.

(31) Cfr. BLANCO, Luna Yanel. Lo que el contador público debe conocer de la revisoría fiscal. Bogotá, 1977, p. 13.

De conformidad con la citada disposición, el consejo del Distrito Especial de Bogotá y la Contraloría General, al hacer estas elecciones y designaciones, deben tener en cuenta la observancia de esta norma.

Con respecto a la Contraloría General de la República, que tiene sus disposiciones propias, vemos como la profesión de la contaduría pública se deja en segundo plano en lo que respecta a la revisoría fiscal y auditoría, si bien en el artículo 42 de la Ley 20 de 1975 (32), establece que para ser auditor, revisor fiscal, visitador o inspector de la Contraloría General de la República, se requiere tener título universitario o ser contador público en los términos de la Ley. Por último, contempla que si estos cargos se vienen desempeñando por personas que no son profesionales ni contadores públicos, éstas pueden continuar desempeñándolos.

De esto podemos deducir que, según la Ley 20 de 1975,

(32) Cfr. ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACION PUBLICA, Subdirección de adiestramiento, ad.156, Bogotá, p. 9.

no hay claridad en los siguientes aspectos :

1. Muchos pueden llegar a pensar que los contadores públicos no son profesionales; es decir, se estaría menospreciando la preparación y conocimientos adquiridos durante cinco y más años en una universidad.
2. Según esta disposición las auditorías o revisorías fiscales, en la parte oficial, pueden ser desempeñadas por cualquier profesional. Así puede ser designado un médico, un odontólogo, un ingeniero, un veterinario, un agrónomo; en fin, la razón es que tenga ante todo título universitario para ejercer dichos cargos. Y, en última instancia, un contador, que según el orden lógico, debería ser el primero.
3. Según esta Ley, cualquier persona que se desempeñe como auditor o revisor fiscal, dependiente de la Contraloría General de la República, puede refrendar balances y estados financieros, (en nuestra profesión certificar y dictaminar), presentando un informe con comentarios de la situación financiera de los mismos. Más todavía, estas actuaciones deberán ser publicadas en el diario ofi-

cial. Así lo determina la citada Ley (33).

Como podemos apreciar, esta norma va contra las disposiciones que reglamentan la profesión de la contaduría pública; y, más concretamente, en contra del ejercicio de la revisoría fiscal, por cuanto es un campo de exclusividad de los contadores públicos, asignado por la Ley.

Igualmente se dice en esta Ley que las sociedades de economía mixta en las que el Estado posea el 50% o más del capital, quedan sometidas a la vigilancia de la Contraloría General de la República; en las que el Estado posea menos del 50% del capital, el control fiscal será ejercido por revisores fiscales, elegidos por la asamblea general de accionistas de acuerdo a lo estipulado en el Código de Comercio; pero el Contralor General de la República enviará las listas respectivas para la elección.

En relación con lo anterior, el Decreto 130 de 1976, en

(33)

CFR. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Boletín de mayo de 1976, p. 51.

su artículo 2o., señala que las sociedades de economía mixta, cuyo capital estatal sea inferior al 90% del capital social, se someterán al régimen del derecho privado.

Con el Decreto antes citado y comparándolo con la Ley 20 de 1975 en su artículo 21, vemos que se establece una clara contradicción con lo anteriormente estipulado por esta Ley.

La Ley 20 de 1975, además, revistió de facultades extraordinarias al señor Presidente de la República, para reestructurar la Contraloría General de la Nación, determinar el número y categorías de los distintos cargos, reglamentar la carrera administrativa y fijar las escalas de remuneración dentro de la nueva estructura que habría de tener este medio de control fiscal.

El Presidente de la República, haciendo uso de las facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 20 de 1975, emitió el Decreto 927 del 11 de mayo de 1976, mediante el cual se determina la nomenclatura de los cargos en la Contraloría General de la República.

Este Decreto establece las escalas salariales y los requisitos mínimos para poder desempeñar cargos en este órgano fiscalizador.

Así, en los cargos que se asimilan a las funciones propias de un revisor fiscal, tenemos los siguientes:

1. Auditor general.

Según este Decreto los requisitos mínimos son el de tener título universitario, no importa la profesión; no lo dice pero lo da a entender; en última instancia puede desempeñarlo un contador público en los términos de la Ley.

2. Auditor regional.

El requisito mínimo para este cargo se dice que haber terminado estudios universitarios, o haber obtenido certificado de idoneidad en la Escuela de Capacitación de la Contraloría General de la República.

Es de observar que para desempeñar este cargo no setie-

ne en cuenta al contador público, a pesar de ser funciones exclusivas de esta profesión.

3. Auditor interno.

Ya para el desempeño de este cargo, el requisito mínimo sí es el de haber terminado estudios universitarios en contaduría; esto para el grado 23.

Para el grado 25 se requiere título profesional en contaduría y para el grado 27, además del título profesional en contaduría, se deben tener dos años de experiencia.

4. Contador auxiliar.

Requisitos mínimos, tener título profesional y cinco años de experiencia. Según se entiende, no interesa cual sea la profesión.

La determinación de este requisito, se coloca en contra de lo establecido en el artículo 3o. de la Ley 145 de 1960, por cuanto éste establece que sólo hay una clase

de contadores públicos, que pueden ser titulados o autorizados; en cambio el Decreto 927 está asignando estas funciones a otra profesión.

5. Auditor financiero.

Los requisitos mínimos exigidos son los de terminación de estudios universitarios en contaduría. Cargo para el cual debe exigirse el título de contador público.

6. Inspector fiscal.

Se exigen como requisitos mínimos tener título universitario o ser contador público en los términos de la Ley.

7. Revisor fiscal.

Ser contador público en los términos de la Ley y tener tres años de experiencia. Pero lo más curioso es que en la Contraloría, generalmente los cargos son de auditores, ya sean generales, delegados, financieros o inspectores fiscales y no se designan con la denomina-

ción de " revisores fiscales"(34).

Técnicas de auditoría.

La Contraloría General de la República, de acuerdo con sus normas vigentes, trata de diferenciar las técnicas de auditoría en las empresas públicas de las que se utilizan en el sector privado.

Al respecto es preciso señalar que muchas de las técnicas y procedimientos que actualmente se utilizan para auditar los organismos del estado, son los mismos que se cumplen para la revisoría fiscal y auditoría en las empresas de carácter privado.

Así en la auditoría que se practica sobre los estados financieros en las empresas privadas, se aplican los mismos procedimientos tanto para el sector público como para el sector privado; es decir, no existe diferenciación en es -

(34) Cfr. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Boletín
de mayo de 1976, pp. 58-112.

te aspecto.

Los principios de contabilidad, como las normas de auditoría, son aplicables tanto a un sector como a otro.

El objetivo de la formulación del balance general, de la situación financiera, del estado de pérdidas y ganancias, el estado de origen y aplicación de fondos, es similar en uno y otro caso.

Consecuentemente, el examen de tales estados financieros debe enfocarse bajo normas y principios uniformes, ya sea para una empresa privada o para una del sector oficial.

Todavía más, en aquellos casos relativos a la auditoría en entidades públicas que adelantan proyectos de desarrollo con préstamos de organismos internacionales de crédito, el requisito que exigen las entidades prestamistas se basa en aquellas auditorías que se efectúan por parte de contadores independientes, quienes deben consultar principios de auditoría financiera, que no difieren de los que utilizan las firmas de auditoría, para examinar los estados financieros de empresas comerciales e industriales del sector privado.

Podemos afirmar que en lo relativo a la opinión o dictamen que debe formularse sobre estados financieros, se tienen en cuenta las "normas de auditoría generalmente aceptadas", aplicables en un principio a las entidades privadas y adaptadas posteriormente por los organismos superiores de control, incluyendo los procedimientos de auditoría para examinar los distintos rubros del balance general en las empresas del estado, se basan en los procedimientos que se aplican en la auditoría de entidades privadas. La técnica de preparación de papeles de trabajo no difieren en uno y otro caso; la evaluación del control interno de las empresas fiscalizadas es desarrollada bajo los mismos planteamientos y objetivos que los usuales en las empresas del sector privado.

Por consiguiente, en lo que respecta a la auditoría sobre estados financieros, con el fin de emitir una opinión o dictamen sobre ellos, no existe diferencia alguna entre las normas, técnicas y procedimientos que se aplican tanto en las empresas privadas como en las del sector público.

En vista de que el órgano fiscalizador de las entidades estatales utiliza las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, al igual que los principios de contabi -

lidad, observados por las empresas privadas, es lógico que deba asesorarse de elementos altamente capacitados y tecnicados en aspectos de la ciencia contable.

Teniendo en cuenta que el ámbito de las entidades descentralizadas, las llamadas empresas públicas, organismos creados por el estado y que tienen a su cargo actividades de gestión económica, industrial o comercial, sean estas sociedades industriales o comerciales del estado o empresas de economía mixta, constituyen el elemento operativo de mayor eficacia con el cual el gobierno debe conducir el progreso y proceso de desarrollo económico y social, dentro de un marco ágil, flexible y, por lo mismo, eficiente. Por estas razones, debe disponer de un medio fiscalizador con capacidades y conocimientos altamente calificados, para que ejerza un control igual al que realizan los revisores fiscales y los auditores independientes en las empresas privadas.

Hecho el anterior análisis vemos conveniente y necesario, que, tanto el gobierno nacional como las entidades oficiales que ejercen inspección y vigilancia en las diferentes empresas, sean oficiales o privadas, cuando van a legislar, re -

glamentar o solicitar informaciones de carácter contable financiero, donde sea requerida la intervención del contador público, consulten los pronunciamientos oficiales de la profesión y desarrollen los proyectos de ley y demás disposiciones, en colaboración con los órganos representativos de esta profesión, para tratar de unificar los criterios y conceptos entre el sector público y el privado.

4.1.1. Entrevistas a auditores fiscales.

Se practicaron diez entrevistas a auditores fiscales y revisores delegados de la Contraloría General de la República, para las empresas y entidades oficiales, de acuerdo a un modelo de entrevista estructurada, según anexo número 1, con los siguientes resultados:

En la primera pregunta se interrogaba sobre los requisitos para desempeñarse como auditor fiscal de la Contraloría. Los entrevistados respondieron en la forma siguiente: Para ser auditor fiscal de la Contraloría General de la República se requiere tener título profesional o acreditar una experiencia de algunos años que prepare a la persona para desempeñarse como tal.

Otros opinan que se debe acreditar título profesional en aquellas profesiones afines a la carrera de contaduría, como economía, administración de empresas e ingeniería industrial.

También opinan algunos que para desempeñar el cargo de auditor fiscal ante la Contraloría General de la República no se requiere acreditar título profesional ni experiencia, puesto que el solo hecho de tener una buena influencia política basta para que se le asigne tal cargo.

La segunda pregunta versaba sobre si se creía que el cargo de auditor fiscal debería ser asignado a una profesión en especial. Al respecto obtuvimos las siguientes respuestas:

Este cargo debe asignarse exclusivamente a contadores públicos, por ser uno de los campos de acción de esta profesión. Respuestas: 5 50%

Pueden ser nombrados auditores fiscales, quienes acrediten título profesional en carreras afines a la contaduría pública. 3 30%

No se requiere tener título profesional para este cargo sino demostrar experiencia en el área contable y de revisoría, porque se trata de aspectos rutinarios.

2 20%

Total respuestas :

10 100%

En el tercer punto se interrogaba si las normas existentes eran suficientes para un adecuado ejercicio fiscalizador. Al respecto contestaron :

Tales normas no son suficientes para un adecuado ejercicio fiscalizador, porque falta la estipulación específica de la persona que debe desempeñar este cargo, el cual debería estar asignado a un contador público, para una mayor confianza, ya que en estos aspectos se requiere de la fe pública. Respuestas :

6 60%

Sí son suficientes, ya que contemplan todos los aspectos necesarios para el ejercicio fiscalizador.

4 40%

Total respuestas :

10 100%

En el cuarto numeral se interrogaba sobre las funciones más importantes que cumple el auditor fiscal. Se lograron los siguientes resultados:

Las funciones primordiales del auditor fiscal son las de velar por la austeridad en las instituciones y controlar los fondos que se reciben, velando por que sean bien invertidos, ya que como se sabe, son dineros que provienen del pueblo y, por lo tanto deben controlarse. Respondieron:

2 20%

La función primordial del auditor fiscal, es la de dirigir y exigir el cumplimiento de las normas fiscales y contables prescritas por la Contraloría, a fin de que el auditaje sea operante en sus diferentes etapas. Autorizar con su firma y sello los comprobantes de egresos, compras, facturas y demás documentos de contabilidad que se produzcan. Supervigilar la revisión de los libros principales y auxiliares, asientos de contabilidad, balances, conciliaciones bancarias y demás aspectos encaminados a un control adecuado. Practicar los arquezos de fondos, registrar y rubricar todos los libros de

contabilidad. Examinar y firmar los estados financieros, constatando que estén acordes con las normas legales prescritas, haciendo las observaciones y recomendaciones del caso. Respuestas :

5 50%

La función principal del auditor fiscal es controlar la programación y ejecución de los presupuestos; controlar los gastos y las operaciones de los organismos fiscalizados. Así :

3 30%

Total respuestas :

10 100%

En la quinta pregunta se interrogaba si se creía que las funciones del auditor fiscal eran similares a las que cumple el revisor fiscal de una sociedad privada. Al respecto contestaron :

Las funciones del auditor fiscal y del revisor fiscal si son similares, porque tanto en la una como en la otra lo que se persigue es el control fiscal; en la parte oficial se vela porque se cumpla con las disposiciones emanadas de la Contraloría General de República y en la parte privada porque se cumplan

las normas legales y estatutarias, así como las decisiones de la asamblea general o de la junta de socios, según el caso; su objetivo primordial, en ambos casos, es cuidar que todas las operaciones que se realicen estén acordes con las disposiciones legales. Respondieron :

7 70%

No son similares, porque la parte oficial sólo se limita a controlar que se gaste bien el dinero asignado en el presupuesto; y en las empresas privadas se necesita controlar tanto los ingresos como los gastos. Respuestas :

3 30%

Total respuestas :

10 100%

Respecto del interrogante seis, cuáles son los procedimientos y técnicas utilizadas. Se obtuvieron las siguientes respuestas : En forma general los procedimientos a seguir son :

1. Un control previo, que consiste en examinar con antelación a la ejecución de las transacciones u operaciones, los actos y documentos que las originan o respaldan.

2. Un control perceptivo; que consistirá en la comprobación de las existencias físicas de fondos, valores y bienes de la entidad fiscalizada y su conformación y confrontación con los comprobantes, documentos, libros y demás registros.

3. Un control posterior, consistente en la comprobación de las transacciones y operaciones ejecutadas por las entidades bajo su control, para determinar si se ajustan o no a las normas, leyes y procedimientos establecidos. Respuestas : 10 100%

Total respuestas : 10 100%

La séptima pregunta estaba encaminada hacia el dictamen o informes que rinde el auditor fiscal. Al respecto contestaron:

El auditor fiscal está obligado a rendir informes y firmar todos los balances y cuentas que rinden los cuentadantes, haciendo las observaciones del caso. Respondieron :

3 30%

El auditor fiscal está obligado a dictaminar y ren-

dir informes sobre las anomalías encontradas durante el examen, ya sea ante los inmediatos superiores de los cuentadantes, o ante la Contraloría General de la República a fin de que se ordene tomar los correctivos del caso. Se dice dictaminar, porque en el momento en que se firma un estado financiero, por más que no se hagan anotaciones en pro o en contra, se está respaldando con la firma el contenido de dicho estado; y, por lo tanto, se supone que está acorde a las disposiciones contables legales. Respuestas :

4 40%

No da ningún dictamen; simplemente firma las cuentas, porque la Contraloría así lo exige, para demostrar que sí están auditadas.

3 30%

Total respuestas :

10 100%

En el punto ocho se pregunta si es necesaria una reforma a las disposiciones actuales. Contestaron :

Es necesaria una reforma a las disposiciones que rigen la Contraloría, sobre todo en aspectos de fiscalización y control, asignando para los car-

gos de auditores fiscales a contadores públicos, ya que de acuerdo a su especialización, son ellos los llamados a ejercer tal función.

Igualmente debe cambiarse la denominación de auditor por la de revisor fiscal y también que se le asignen funciones similares a las del sector privado. Respuestas :

7 70%

Las disposiciones existentes son suficientes para cumplir con las funciones de fiscalización lo que pasa o sucede es que no se cumplen.

3 30%

Total respuestas :

10 100%
=====

4.2. Entidades privadas.

4.2.1. Encuestas a revisores fiscales.

Se enviaron 24 encuestas a revisores fiscales y a profesionales de la contaduría, en especial a profesores de la Universidad Santo Tomas, según anexo número 2, con los siguientes resultados :

Encuestas enviadas	24		
Encuestas contestadas		11	45.8 %
Encuestas devueltas en blanco		4	16.7 %
Encuestas no devueltas		9	37.5 %
Totales :	<u>24</u>	<u>24</u>	<u>100 %</u>

4.2.2. Resumen de las encuestas.

Según el Código de Comercio, la obligación de tener un contador público como revisor fiscal, sólo obliga a las sociedades por acciones y a las sucursales de sociedades extranjeras, ya que para los demás tipos de sociedades queda a voluntad de sus integrantes.

Descripción del trabajo que realiza el revisor fiscal.

1. Estudio y análisis de las actas de la asamblea general o de la junta de socios y junta directiva.
2. Revisión de los libros y asientos de contabilidad de acuerdo con sus justificantes y comprobantes.
3. Ejercer un control permanente de los activos de la en-

tividad, mediante la inspección física e implantación de controles internos.

4. Efectuar arqueos de fondos según lo estime conveniente y de acuerdo a los movimientos.
5. Certificar los balances que la empresa requiera.
6. Rendir el informe de revisión a la asamblea general o a la junta de socios según el caso.

Trabajo secundario del revisor fiscal.

1. Atender consultas sobre aspectos legales y contables.
2. Participación en actividades especiales de análisis y planeación.
3. Colaborar con los órganos directivos de la sociedad, en procura de una correcta organización y funcionamiento de la empresa.

Dentro de las disposiciones existentes hay algunas que

afectan el ejercicio de la revisoría fiscal, entre otras tenemos:

El Código de Comercio en lo relativo a las sanciones, ya que éstas pueden imponerse por informe de cualquier persona y no establece un medio investigativo y aclaratorio para la aplicación.

La Ley 32 de 1979, que le quita autonomía al revisor fiscal y crea otra figura, " El Contador Público Independiente", dejando por puertas al contador que se está desempeñando como revisor fiscal en las sociedades por acciones.

Dentro de las innovaciones y reformas sugeridas por parte de los encuestados tenemos:

1. Creación de una entidad que agrupe a todos los revisores fiscales del país, dirigida y orientada por la Junta Central de Contadores.
2. Exigir a los revisores fiscales la elaboración de papeles de trabajo, a fin de que se cumpla a cabalidad con la acción de fiscalización y control.

3. Que se establezca la revisoría fiscal, de carácter obligatorio para todas las empresas oficiales y privadas y para personas naturales que sean comerciantes, con un capital superior a los \$ 2.000.000.

4. Establecer que la revisoría fiscal, tanto en las entidades oficiales como en las privadas, sea ejercida por contadores públicos.

4.3. Entidades cooperativas.

Las sociedades cooperativas cuyo patrimonio sea superior a \$500.000., están obligadas a tener un contador público como auditor fiscal, con características de revisor fiscal.

De acuerdo a visitas practicadas a varias cooperativas, pudimos constatar que esta obligatoriedad implantada en el artículo 47 del Decreto 1598 de 1963, no se está cumpliendo, ya que hay cooperativas con capitales superiores al millón de pesos que el auditor fiscal no es contador público.

La citada disposición no dice si el auditor fiscal de las coo-

perativas sea o no cooperado, por lo tanto en la mayoría de los casos es socio de éstas.

Para un mejor ejercicio fiscalizador y para una mayor garantía de los asociados, sería conveniente que el auditor fiscal no tenga vinculación como cooperado y que en todos los casos sea contador público.

5. FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL.

En las sociedades que por Ley están obligadas a tener revisor fiscal, vemos como éste cumple funciones importantísimas, por cuanto es la persona que mediante sus conocimientos y aptitudes profesionales, aplicados al ejercicio de la auditoría, está en condiciones de analizar, controlar y comprobar, las diferentes operaciones y actividades que las empresas desarrollan y realizan, de acuerdo a su objeto social, basados en los procedimientos seguidos para la aplicación de los principios de contabilidad y normas de auditoría generalmente aceptados. Para ello se requiere que el revisor fiscal cumpla con las funciones que la Ley le ha asignado, las cuales nosotros clasificamos de la siguiente forma :

5.1. Funciones internas.

Definimos como funciones internas todas aquéllas que en

una u otra forma tienen que ver directamente con el desarrollo normal de las operaciones que la sociedad realiza, entre las cuales tenemos :

- 5.1.1. Cerciorarse de que todas las operaciones que se ejecutan por cuenta de la sociedad, se ajusten a las prescripciones de los estatutos, decisiones emanadas de la asamblea general o de la junta de socios, de la junta directiva y demás disposiciones legales.

Podemos advertir aquí que la labor asignada al revisor fiscal, en esta función, es eminentemente activa, por cuanto le exige un permanente examen crítico de las actuaciones de los administradores, cuyo objetivo es el de formular las observaciones pertinentes en el caso de que alguna o algunas de las actuaciones de éstos contraríen lo dispuesto en los estatutos y decisiones de la asamblea general, junta de socios o junta directiva.

- 5.1.2. Informar por escrito a la asamblea general, junta de socios, junta directiva o gerente, según el caso, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento y desarrollo de sus negocios.

Esta función sugiere que los revisores fiscales no deben pretender ser coadministradores. Pero tampoco prohíbe que adviertan de los peligros de algunas decisiones que pudieran afectar los intereses del ente jurídico o de algunos asociados.

En efecto, con la advertencia de que cada órgano social es el que puede aprobar o improbar una determinada medida, el revisor fiscal muestra su eficiencia en el ejercicio de sus funciones, si a su debido tiempo informa de los daños o perjuicios que puede causar la toma de tal medida o decisión.

- 5.1.3. Cuidar para que la contabilidad se lleve regularmente en la sociedad, al igual que las actas de las reuniones de la asamblea general, de la junta de socios y de la junta directiva; que la correspondencia de la empresa se archive en forma adecuada y de acuerdo con las técnicas existentes; que los comprobantes de las cuentas se conserven adecuadamente.

En esta función consideramos conveniente, referirnos a un aspecto importante, cual es la revisión de los libros, que

parece simple, a primera vista, pero que a la larga es una de las funciones más importantes del revisor fiscal para el control de los registros contables.

Los revisores fiscales no pueden partir del supuesto de que cuando les presentan unos libros y comprobantes ordenados, están en presencia de una contabilidad honesta y bien llevada, en la que se traduce la verdad de las cuentas, ya que detrás de una impecable apariencia, pueden ocultarse ciertas componendas o arreglos.

En la revisión es necesario establecer que los auxiliares concuerden con los libros principales, para lo cual el revisor fiscal deberá constatar si coinciden los asientos de unos y otros como que contengan los justificantes necesarios. Este control se realiza por el sistema que nosotros llamamos de "punteo", que consiste en colocar al lado de las cifras un "chulo" indicador de que se ha examinado la partida correspondiente.

En resumen, podemos decir que al examinar los libros el revisor fiscal debe tener en cuenta los siguientes aspectos :

- 5.1.3.1. No ha de partirse del supuesto que unos libros bien presentados y unos comprobantes ordenados, sean índice inequívoco de cuentas honestamente llevadas.
- 5.1.3.2. Para que los asientos sean correctos, deben estar de acuerdo con los comprobantes o justificantes respectivos.
- 5.1.3.3. No basta que los asientos sean correctos; pueden existir errores voluntarios o involuntarios en las restas o sumas.
- 5.1.3.4. Aún siendo los asientos correctos en el libro Diario, puede suceder que el pase al Mayor deje de serlo, como que se carguen a una cuenta que no corresponda.
- 5.1.3.5. Desde luego, es de sospechar la comisión de un fraude cuando las operaciones registradas en los libros no están acordes con la realidad.
- 5.1.3.6. Por ningún motivo puede permitirse la falta de registro de alguno o algunos de los negocios, transacciones u operaciones que se realicen en nombre de la sociedad.
- 5.1.3.7. El sistema de "punteo" es un medio muy eficaz para hacer

una cuidadosa y detallada revisión de los libros.

5.1.3.8. La comparación de ciertas partidas por períodos mensuales, trimestrales, semestrales o anuales, resulta muy útil para detectar irregularidades; en todo caso, de esas comparaciones pueden obtenerse valiosas estadísticas para la administración de la empresa.

De esta tercera función se desprende que el revisor fiscal debe tomar una posición tal, que le permita asegurarse del normal desarrollo de las operaciones de la empresa y que el sistema contable se lleve conforme a los "principios de contabilidad generalmente aceptados".

5.1.4. Fiscalizar constantemente los bienes de la sociedad, velando porque las medidas de conservación y seguridad implantadas por la empresa, se cumplan a cabalidad; igualmente procederá con aquéllos que se tengan en custodia o a cualquier otro título.

Lo anterior nos indica que el revisor fiscal está obligado a verificar frecuentemente los activos y pasivos que la empresa posee, con el fin de asegurar la liquidez, la conser-

vación, el mantenimiento y el amparo de aquellos bienes que así lo requieran.

Decimos "asegurar la liquidez", ya que dentro de esta función está la de velar porque se mantenga el equilibrio de la empresa.

- 5.1.5. Practicar las inspecciones y solicitar los informes que considere necesarios, a fin de establecer un control permanente sobre los valores sociales, impartiendo las instrucciones pertinentes.

Es una función tan importante, que aunque guarda semejanza con la anterior, el revisor fiscal no debe dejarla pasar por alto, ya que con la práctica de éstas puede darse cuenta si el control interno no es eficiente o si, por el contrario, insuficiente, impartir las instrucciones para que se tomen los correctivos del caso.

- 5.1.6. Citar a reuniones extraordinarias a la asamblea general de accionistas o a la junta de socios, cuando las circunstancias así lo requieran.

Podemos decir que esta función es obligatoria para el revisor fiscal, pues de no cumplirla, se haría responsable de los perjuicios que resulten de dicha omisión.

5.2. Funciones externas.

Definimos como funciones externas aquéllas que realiza el revisor fiscal y cuyo objetivo consiste en suministrar información a los diferentes órganos gubernativos y entidades que así lo soliciten, siempre que estén facultados para ello. Entre otras tenemos :

- 5.2.1. 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.

Esta colaboración no debe entenderse solamente como el envío de los documentos exigidos por las entidades gobernantes, sino también el de informes sobre la ocurrencia de cualquier hecho que, a su juicio, considere necesario o útil en la sociedad por él fiscalizada.

- 5.2.2. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, a -

compañándolo de su dictamen o informe correspondiente.

La anterior función la hemos considerado como externa, debido a la gran importancia y repercusión que puede tener para el sector externo la información suministrada en el balance. Este debe reflejar la situación real de la sociedad, por cuanto de las cifras en él mostradas, así como en el informe o dictamen del revisor fiscal, depende en gran parte el que haya personas interesadas en formar parte de la sociedad, o la consecución de créditos con entidades financieras y para los acreedores de ésta, quienes son los más interesados en conocer sus resultados.

- 5.2.3. Solicitar a la Superintendencia de Sociedades visitas de inspección.

Esta solicitud tiene como finalidad mostrar a la Superintendencia, que sí se está cumpliendo con las obligaciones y funciones que le han sido encomendadas por la Ley y por los estatutos de la sociedad.

- 5.2.4. Comunicar de inmediato a la Superintendencia de Sociedades el número de acciones suscritas, los pagos que se han efec-

tuado por este concepto, el monto que ha experimentado el capital suscrito, las cuotas que están pendientes y el plazo para cancelarlas, una vez que se haya vencido el término.

Consideramos que esta función impuesta por la Superintendencia no debe pesar sobre el revisor fiscal, pues es el gerente a quien corresponde informar directamente sobre tal situación.

- 5.2.5. Enviar a la Superintendencia dentro de los cinco días siguientes de efectuada la reunión, copia autorizada del acta de la respectiva asamblea.

Con relación a esta función encontramos, que el Código de Comercio contempla tres envíos de actas de reuniones o asambleas a la Superintendencia de Sociedades, así:

1. Según el artículo 285 del Código de Comercio, las Sociedades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia, deberán enviar a ésta dentro de los 30 días siguientes a la fecha de las reuniones, copia auténtica de las actas. Se supone que se efectúa por intermedio del representante legal.

2. De acuerdo al artículo 432, el revisor fiscal deberá enviar a la Superintendencia , dentro de los 15 días siguientes a la reunión, copia del acta respectiva.

3. El artículo 448 igualmente establece que el representante legal enviará a la Superintendencia de Sociedades, dentro de los 30 días siguientes a la reunión, copia del acta correspondiente.

No compartimos el criterio expuesto por el Código de Comercio respecto a esta función del revisor fiscal; a nuestro juicio ésta debe ser exclusiva de los administradores o del respectivo secretario, ya que según esto se está asignando al órgano fiscalizador funciones de secretaría, lo que nada tiene que ver con él.

Para poder cumplir a cabalidad con las anteriores funciones, el revisor fiscal debe gozar de total independencia, entendiéndose por esto, la actitud mental del profesional frente a la labor que desarrolla y a las personas que le rodean en su campo de acción.

La función del revisor fiscal debe estar libre de coac -

ciones de tipo moral, económico o social, tal como lo establece el Código de Etica Profesional del contador público, estatuto cuya lectura y observancia debe constituir preocupación permanente para quienes se han dedicado profesionalmente a cumplir con esta misión fiscalizadora .

6. RESPONSABILIDADES DEL REVISOR FISCAL.

La institución de la revisoría fiscal creada por la costumbre y ratificada por la Ley, se orienta especialmente en defensa de los intereses de los accionistas. No obstante algunas de sus funciones pueden afectar también los intereses de los terceros, puesto que hay documentos que, como los balances generales, son útiles a ambos. Por eso la conducta de estos funcionarios puede ocasionar perjuicios no sólo a los asociados sino también a terceros, que en alguna forma, han contraído algún vínculo con la sociedad; ante todos ellos contrae la obligación de indemnizar por los perjuicios que ocasione.

Por ello se ha venido implantando una serie de responsabilidades a través de las disposiciones legales, a fin de que el revisor fiscal cumpla a cabalidad con las funciones impuestas por la Ley, dentro de las cuales destacaremos las siguientes :

6.1. Responsabilidad civil.

Los revisores fiscales incurren en responsabilidades de carácter civil, expresamente previstas en la Ley, que derivan del cargo que desempeña dentro de la sociedad y que varían según el grado de culpa que le sea imputable. Ellos son solidariamente responsables, junto con los administradores, de todos los perjuicios que causen a la sociedad, por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes y de los que causen a cada uno de los accionistas y a sus acreedores, por faltas voluntariamente a las obligaciones que se originan de sus funciones.

Este tipo de responsabilidad está contemplado en el Código de Comercio en su artículo 211, cuando dice: "El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones"(35).

(35) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S.A., Bogotá, 1975, p. 167.

Segun este artículo pueden darse tres clases o tipos de acciones civiles contra el revisor fiscal :

1. Tener que responder por los perjuicios que ocasione a la sociedad como persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.
2. Resarcir los daños causados a los accionistas en su patrimonio individual.
3. Ser responsable ante los acreedores sociales, que en cualquier forma sean perjudicados por la conducta dolosa o gravemente culpable del revisor fiscal.

6.2. Responsabilidad pecuniaria.

Aun cuando parezca similar a la civil, difiere de ésta, pues aquélla se relaciona con el resarcimiento o pago de una indemnización y ésta es una sanción que se impone al revisor fiscal, por negligencia o incumplimiento de sus obligaciones.

Esta responsabilidad la contempla el artículo 216 del Código

go de Comercio, en los siguientes términos :

El revisor fiscal que no cumpla con las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multas hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta (36).

Igualmente el artículo 447 del Código de Comercio, impone esta responsabilidad a los revisores fiscales, al establecer multas que van de diez mil a cincuenta mil pesos, que serán aplicadas por la Superintendencia de Sociedades, en conformidad con las atribuciones conferidas a ésta en el artículo 267, ordinal 9o., cuando dice : " Imponer multas sucesivas hasta de cincuenta mil pesos a quienes desobedezcan sus decisiones o violen las normas legales o estatutarias" (37).

6.3. Responsabilidad penal.

(36) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S. A., Bogotá, 1975, p. 168.

(37) Ibid. p. 180.

Independientemente de la responsabilidad civil y pecuniaria, encontramos la penal. En efecto el revisor fiscal puede cometer el delito de falsedad, por ejemplo, al autorizar un balance o al rendir los informes que por ley debe dar oportunamente a la asamblea general o a la junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según el caso.

De la responsabilidad penal puede derivarse una acción civil, ya que los perjuicios que con la comisión de un delito se causen, han de ser indemnizados.

Esta responsabilidad está contemplada en varias disposiciones que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal, entre las cuales podemos citar las siguientes:

La Ley 145 de 1960, reglamentaria de esta profesión, en su artículo 11, ordena.:

Los contadores públicos se asimilarán a funcionarios públicos para el efecto de las sanciones penales por las culpas y delitos que cometieren en el ejercicio de actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes(38).

Siguiendo el orden de las disposiciones, el artículo 62 del Código de Comercio, establece responsabilidad penal por violación de la reserva de los libros de contabilidad. Al respecto el artículo 289 del Nuevo Código Penal, que entrará en vigencia el 25 de enero de 1981, establece lo siguiente :

Divulgación y empleo de documentos reservados. 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 (6) meses a dos (2) años, siempre que el hecho no constituya delito sancionado con pena mayor (39).

En el artículo 212 del Código de Comercio, encontramos establecida esta responsabilidad en los siguientes términos :

El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes, 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 de documentos privados, más la interdicción temporal o defini-

(38) Cfr. Junta Central de Contadores. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña. Librería del contador público, Bogotá, p. 35.

(39) Nuevo Código Penal, Decreto 100 de 1980, compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1980, p.90.

tiva para ejercer el cargo de revisor fiscal(40).

La sanción por incumplir esta obligación la encontramos en el Decreto 100 del 25 de enero de 1980, (Nuevo Código Penal, que entrará en vigencia a partir del 25 de enero de 1981, en el Título VI, delitos contra la fe pública; Capítulo III, de la falsedad en documentos; artículo 221, falsedad en documento privado), que a la letra dice : " El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de uno (1) a seis (6) años " (41).

Así mismo los artículos 293 y 395 del Código de Comercio contemplan esta responsabilidad para el revisor fiscal.

6.4. Responsabilidad profesional.

Se establece esta responsabilidad para los contadores

(40) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S.A. Bogotá, 1975, p. 167.

(41) Nuevo Código Penal, Decreto 100 de 1980, compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1980, p. 73.

públicos que desempeñen las funciones de revisor fiscal, ya que ellos deben cumplir el Código de Ética Profesional, que reza así :

Todo contador público deberá proceder en forma veraz, digna, leal, y de buena fe, siéndole por lo tanto prohibido actos simulados así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o cualquier otra que tienda a ocultar la realidad financiera de sus clientes, con perjuicios de los ingresos del estado o del interés social de terceras personas, sean éstas naturales o jurídicas (42).

El mismo Código de Ética Profesional del contador público establece que éste debe proceder en todos los casos con criterio justo y evitar interpretaciones capciosas; es decir, tratar de favorecer intereses propios o de terceros con perjuicio de sus clientes.

En resumen, podemos decir que las responsabilidades establecidas en el Código de Comercio ya las había determinado el Código de Ética Profesional para los con-

(42) Cfr. Junta Central de Contadores. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña. Librería del Contador Público, Bogotá, p. 56.

tadores públicos, desde el 23 de febrero de 1967, elaborado y promulgado por la Junta Central de Contadores, como máxima autoridad disciplinaria de la profesión; ya que esta facultad se la otorgó la Ley 145 de 1960, en su artículo 15, numeral 8o. cuando dice :

La Junta Central de Contadores tendrá el carácter de entidad disciplinaria de la profesión, en el ejercicio de las siguientes funciones: ... 8) Elaborar y divulgar, previa aprobación del Ministerio de Educación, un código de ética profesional para los contadores y hacerle, llegado el caso, las enmiendas y aclaraciones que fueren necesarias (43).

6.5. Responsabilidad Social.

Decimos que el revisor fiscal tiene una responsabilidad social, por ser uno de los órganos más importantes dentro de las sociedades colombianas. Su objetivo primordial está en servir como medio fiscalizador y de control de éstas, con la responsabilidad de velar por el cumplimiento de las leyes, los estatutos, decisiones

(43) Cfr. Junta Central de Contadores. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña. Librería del contador público, Bogotá, p. 36.

de la asamblea general o junta de socios, por los intereses de los accionistas o asociados y por los de las demás personas que en una u otra forma estén vinculadas a las actividades de las empresas. Por ello está facultado para dar fe pública por delegación del estado, a través de su informe por el que certifica una realidad contable y financiera, que debe estar enmarcada dentro de todos los aspectos legales.

En conformidad con las afirmaciones anteriores, cuando el revisor fiscal firma los estados financieros, informes y certificaciones, está asumiendo la responsabilidad sobre los actos y decisiones que tanto la asamblea general o la junta de socios, como el estado o terceros, tomen basados en dichas aseveraciones, cifras y actos que afectaren el desarrollo de la economía nacional de alguna institución.

7. PROGRAMA GENERAL PARA REVISORIAS FISCALES.

7.1. Papeles de trabajo.

7.1.1. Definición.

Se conoce con el nombre de papeles de trabajo el conjunto de cédulas y documentos preparados por el revisor fiscal, en los que se registran los datos e informaciones obtenidas en el transcurso de un examen o revisión, los resultados de las pruebas realizadas, su descripción y detalle.

7.1.2. Importancia de los papeles de trabajo.

Por la importancia que los papeles de trabajo revisten para el revisor fiscal, como base para emitir su opinión, no es aceptable desde ningún punto de vista, que exprese su criterio sobre la razonabilidad de los estados contables acerca de la situación financiera de la sociedad;

o si estos fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad y si se ajustan a las "normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados", sin haber preparado con antelación a su informe, un juego completo de los mismos, que le proporcionen una visión clara de la realidad de la empresa y sus operaciones, para así estar en capacidad de rendir un dictamen completo y digno de credibilidad. Además con este trabajo realizado a conciencia evidenciará no sólo su capacidad profesional sino también el prestigio de la profesión de la contaduría pública.

Algunos revisores fiscales, basados en el hecho de que por sus manos pasan la mayor parte de las transacciones efectuadas por una compañía, omiten la preparación de los papeles de trabajo. Tal comportamiento sí puede ser aceptable para empresas de menor tamaño, pero no lo es para las grandes sociedades en las que el volumen de las operaciones que realizan, requiere un control permanente, que sólo es posible mediante una buena planeación y elaboración de los papeles de trabajo. Aún tratándose de pequeñas empresas es indispensable cumplir con algunos procedimientos de auditoría de aceptación u-

niversal.

7.1.3. Los papeles de trabajo como guía e información personal.

La propiedad de los papeles de trabajo es exclusiva del revisor fiscal, pues ellos son el resultado de un trabajo eminentemente técnico y profesional, por cuanto ahí se encuentra involucrado el aspecto de la fe pública, la que a su vez lo asocia con los fundamentos de la ética profesional y su desempeño como tal. Si la custodia y pertenencia de éstos le fueren negados al revisor, no tendría éste una base o evidencia con que respaldar el cumplimiento de su deber profesional.

Los papeles de trabajo deben mantenerse bajo custodia del revisor fiscal; a ellos no debe tener acceso personas de la compañía, más si se están reuniendo pruebas sobre ella. Estos deberán ser celosamente guardados bajo llave, con el fin de evitar cualquier sustracción o pérdida.

Los papeles de trabajo son el único medio que tiene el

revisor fiscal para probar que en su trabajo ha actuado con la debida diligencia y cuidado profesional; si en la revisión practicada se dio cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría, siendo esto más que suficiente para servir de base en cualquier escrutinio o inspección a que fuere sometido.

Al respecto es conveniente recordar lo que dice el artículo 211 del Código de Comercio : " El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones" (44).

Ajustándonos a lo dispuesto por el artículo antes citado, nos hacemos esta pregunta : Cómo prueba el revisor fiscal que no hubo negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones ?

Si los papeles de trabajo han sido bien elaborados, el

(44) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S.A. Bogotá, 1975, p. 167.

revisor fiscal mantendrá con dignidad su prestigio y el de la profesión de la contaduría pública, aún cuando no sean requeridos en forma judicial.

Por estas razones, repetimos, los papeles de trabajo son de propiedad exclusiva del revisor fiscal, sin que ello evite el que puedan ser aportados como pruebas en los casos en que haya que demostrar la imparcialidad de su dictamen, o de servir de base a las posibles controversias que puedan surgir con la sociedad, los asociados o terceros.

7.1.4. Objetivos de los papeles de trabajo.

Podemos afirmar que los objetivos o propósitos que se persiguen con los papeles de trabajo, son tres, a saber:

- 7.1.4.1. Dar cumplimiento en cuanto se refiere a la aplicación de las normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados, así como también a las técnicas y procedimientos en el ejercicio de sus funciones.

Se da cumplimiento a este objetivo, en cuanto se refie-

re a la aplicación de la competencia y experiencia profesional, a la calidad del trabajo ejecutado y a la evaluación apropiada de los resultados obtenidos en el transcurso de la revisión .

7.1.4.2. Servir de base para fundamentar la opinión que emite sobre los estados financieros por él examinados.

La opinión del revisor fiscal respecto a la razonabilidad de los estados financieros constituye el objetivo principal del examen que realiza.

Los estados financieros son en realidad una cuantificación de las operaciones y transacciones de una empresa y, cuando un revisor fiscal hace referencia a su razonabilidad, se presume que para llegar a opinar sobre ella, ha efectuado previamente un examen de tales estados y así poder afirmar que están en conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con los pronunciamientos profesionales sobre esta materia y con los mandatos legales existentes .

Para que el revisor fiscal pueda tener apoyo suficiente para

su opinión, debe elaborar unos papeles de trabajo que evidencien la tarea por él realizada, así como también del cumplimiento de los procedimientos y técnicas de auditoría y de las disposiciones legales que la reglamentan.

7.1.4.3. Los papeles de trabajo constituyen por sí solos prueba del trabajo realizado por el revisor fiscal.

Decimos que constituyen prueba del trabajo realizado por el revisor fiscal, porque son los únicos documentos que quedan en su poder después de realizada su labor y que posteriormente le va a servir de fuente para aclaraciones, extensiones de información y única evidencia que en determinado momento él puede esgrimir para demostrar la solidez y calidad profesional de su trabajo.

Por lo tanto, consideramos que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del revisor fiscal, que ha realizado la auditoría, sujetos solamente en cuanto a su uso, a las exigencias ineludibles del secreto profesional que todo contador público está obligado a guardar.

7.1.5. Cuidado y diligencia en su preparación.

El grado de preparación y competencia profesional de un revisor fiscal puede fácilmente medirse por el contenido de sus papeles de trabajo.

Para que los papeles de trabajo queden preparados correctamente es necesario realizar una planificación anticipada de los diferentes pasos o fases por los cuales va a incursionar la revisoría. Estos deben hablar por sí solos, es decir, que cualquier pregunta que se formule, debe quedar solucionada en el contenido de los mismos.

Debido al alcance que tiene la opinión del revisor fiscal, por servir de base a los dueños de la sociedad para aprobar los estados financieros y para efectuar las apropiaciones que se crean pertinentes; por lo que tienen para los usuarios, que se basarán en dichos estados y en el informe presentado por él, es evidente que dicho informe se fundamenta en un planeamiento previo realizado por el órgano fiscalizador, o que no puede ser otro que los papeles de trabajo, de cuyo contenido se toma la información necesaria y se obtiene evidencia sobre lo que se está opinando.

El contenido y la forma son importantes, por cuanto los papeles de trabajo deben estar pulcramente elaborados, debidamente referenciados, completos y con los comentarios necesarios respecto a partidas o situaciones anormales que requieran alguna aclaración.

En cuanto a la forma, debe ser impecable desde el punto de vista de la claridad y el orden que deben tener, de manera que en ellos quede reflejado el carácter, precisión y escrúpulo del revisor fiscal.

En cuanto a su contenido unos buenos papeles de trabajo deben llenar las siguientes características:

1. Ser completos pero sin detalles ajenos al asunto que se examina, innecesarios o poco importantes.
2. Estar bien ordenados, implicando ésto, que debe dárseles una disposición ordenada a las diferentes cuentas que conforman la hoja de trabajo; para ello se requiere establecer un sistema de índices que permitan en todo momento una fácil y rápida localización de los rubros y cédulas individuales.

3. Ser pulcros, legibles y contener explicaciones de fácil interpretación.

Los papeles de trabajo no deben tener vacíos o interrogantes que puedan indicar falta de determinación o de comprensión.

Podría ocurrir algunas veces que en el momento de rendir el informe, no se hubieran terminado una serie de aspectos menores, que en nada pueden influir en la opinión que el revisor fiscal emita, pero que sí serían necesarios para su complementación.

7.1.6. Clases de papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo podemos agruparlos en varias categorías, a saber :

7.1.6.1. Por su uso.

Desde este punto de vista los papeles de trabajo se agrupan en dos categorías:

7.1.6.1.1. Expediente corriente de revisoría.

Esta clase de papeles de trabajo tienen su uso limitado a un solo ejercicio fiscal y se preparan durante el curso de la revisión. Su beneficio o utilidad se limita a la fecha o período en que se practica la revisión a las cuentas. Los expedientes de revisoría corrientes se deben diseñar teniendo en cuenta el tipo de trabajo que se va a realizar, de los objetivos que se persiguen y el tipo de sociedad a la que se presta el servicio.

7.1.6.1.2. Expedientes continuos de revisoría.

Como su nombre lo indica, son aquellos papeles cuyo uso es permanente, constituyéndose, por lo tanto, en herramientas de gran importancia y utilidad para efectos de comprobación de las cuentas, no sólo para el período en que se efectúa, sino también para ejercicios futuros.

Los datos contenidos en los expedientes continuos de revisoría o de archivo permanente como también se pueden llamar, hacen referencia tanto al pasado como al presente y

futuro de las operaciones de la empresa. Este expediente constituye parte integral del grupo de papeles de trabajo de todas y cada una de las revisorías a las que hagan referencia sus datos.

7.1.6.2. Por su contenido.

Atendiendo a esta circunstancia, los papeles de trabajo se clasifican en :

7.1.6.2.1. Hojas de resumen de los estados financieros.

Estas hojas tienen como único objetivo servir al revisor fiscal para clasificar el balance de comprobación de la compañía, objeto de la revisión.

Las hojas-resumen de los estados contables ordenan y clasifican las cuentas en la forma como estos suelen mostrarse o publicarse. Estas hojas son básicamente tres :

- Hoja-resumen del activo.
- Hoja-resumen del pasivo y patrimonio.

- Hoja-resumen de las cuentas de pérdidas y ganancias.

7.1.6.2.2. Planillas de resumen.

Las planillas de resumen se preparan de acuerdo con las cuentas mayores que integran un área o sección de los estados financieros, así : efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, pagos por anticipado, inversiones, muebles y equipo de oficina, edificios, terrenos, vehículos, cargos diferidos, otros activos, obligaciones por pagar a corto, mediano y largo plazo, pasivos acumulados, provisiones y reservas, capital, utilidades por distribuir, ventas, costo de ventas, compras, gastos generales y de administración, ingresos y gastos no operacionales y otros.

En estos resúmenes se debe mostrar siempre la misma información relacionada en el período anterior, el saldo según libros, dos columnas para ajustes y una para el saldo final. En estas planillas de resumen o de recapitulación, el revisor fiscal debe incluir todos los ajustes que resulten del trabajo efectuado, con el

objeto de que las cifras finales reflejen siempre una situación razonable. Estos ajustes necesariamente tienen que ser sugeridos por el revisor y deben ser aprobados por la administración.

El total de cada planilla de resumen o cédula sumaria, como también se le puede llamar, debe coincidir siempre con el total o importe que muestre la hoja de resumen de los estados financieros.

En la parte media de la hoja el revisor fiscal debe indicar el alcance que ha dado a sus pruebas, haciendo referencia a los programas de revisoría que para tal fin ha empleado, dando una breve opinión o concepto acerca de la razonabilidad que la cifra muestra como un todo. Debe existir una cédula sumaria por cada área o sección de los estados financieros examinados.

Podemos decir que las planillas de resumen o cédulas sumarias son las que contienen el primer análisis de los datos obtenidos y que se refieren a uno o varios renglones de la hoja de resumen de los estados financieros y cuyo objetivo fundamental es el de servir de

enlace entre ésta y las planillas auxiliares.

Las cédulas sumarias, en la mayoría de los casos, no requieren comprobaciones, pero sí es necesario que en ellas se incluyan las conclusiones a que ha llegado el revisor fiscal, como resultado de la revisión y comprobación de las cuentas a que se refiere.

7.1.6.2.3. Planillas auxiliares.

Las cédulas analíticas o de comprobación, como se suele llamar a las planillas auxiliares, son aquéllas que contienen los análisis y/o las comprobaciones de los datos registrados en las planillas de resumen con el detalle específico de las cuentas que aparecen en ellas. En ellas se deben mencionar los procedimientos y las técnicas que en el transcurso de la revisión fueron practicadas por el revisor fiscal.

La finalidad de las planillas auxiliares radica no solamente en que muestran los análisis y comprobaciones, sino que respaldan con detalles las cifras que se hallan sintetizadas en las planillas-resumen y que deben

estar debidamente referenciadas en éstas.

Por lo general, existen una o varias planillas auxiliares o cédulas de detalle, en las que se desarrolla el trabajo que se realiza de todas y cada una de las cuentas que conforman los estados contables. La preparación de estas planillas depende en gran parte de la complejidad que presente la sección examinada.

El total de cada planilla deberá ser acorde con la cifra final que arroje la cuenta control que aparece en la planilla-resumen.

7.1.7. Confirmaciones y comunicaciones a terceros.

El revisor fiscal en ejercicio de sus funciones y según lo dispuesto por el Código de Comercio en el artículo 207, numeral 6)., deberá : " Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales " (44). Por lo mismo puede y debe en cualquier momento solicitar las comunicaciones y confirmaciones que crea necesarias acerca de a-

quellos aspectos que afectan a la sociedad, ya sea favorables o desfavorables. Tales comunicaciones y confirmaciones forman parte integral de los papeles de trabajo y, por lo tanto, deben estar debidamente referenciadas en relación con las planillas correspondientes.

Las comunicaciones y confirmaciones generalmente se refieren a aspectos o situaciones tales como saldos a cargo de los clientes, de empleados, de existencias de mercancías en consignación; saldos en cuentas bancarias, obligaciones por pagar, etc., y cuya obtención es un requisito obligatorio para la revisoría.

7.1.8. Programas de revisoría.

Los programas de revisoría forman parte sustancial de los papeles de trabajo. El programa de trabajo es una guía de la manera como debe practicarse la revisoría y un medio de control sobre la ejecución de la misma.

(44) Nuevo Código de Comercio. Legis editores S.A. Bogotá, 1975, p. 166.

El programa se prepara por anticipado, con base en el conocimiento que se tenga de la empresa. Los programas de revisoría en ningún momento pueden tener características de parámetros inmodificables. Su uso continuado conlleva la obsolescencia. Al mismo tiempo se tornan ineficaces por circunstancias o factores ajenos a la misma empresa que pueden hacer cambiar, durante el curso de la revisión, las situaciones previstas, pero que no pueden practicarse o deben ser modificadas para adaptarlas a la nueva situación. Es decir, el programa de revisoría no debe estar sujeto a lineamientos estáticos. Por el contrario, se elaborará de tal forma que permita, cuando las necesidades y circunstancias lo requieran, efectuar cualquier cambio.

Como indicamos anteriormente, el programa es parte integral de los papeles de trabajo, porque constituye la evidencia de los planes que se trazan para la ejecución de la revisoría y de la manera como se llevará a cabo. Todo programa de revisoría debe constar de una sección por cada área de los estados financieros, objeto del examen.

Cada sección, que conforma el programa de revisoría, debe tener las siguientes partes :

7.1.8.1. Introducción.

En ella se describirá la naturaleza de la cuenta y resumen de los procedimientos que se van a seguir.

7.1.8.2. Objetivos.

Se debe hacer una descripción breve de los objetivos que se persiguen en la revisión de la sección.

7.1.8.3. Detalle.

Se presenta una relación de los diferentes pasos que se consideren necesarios para alcanzar los objetivos que se han trazado; también se debe indicar la persona que realizó el trabajo, el tiempo que empleó en su ejecución y hacer cruce de referencias con las planillas o cédulas donde se realizó el trabajo.

El programa debe ser sencillo y conciso, de tal mane-

ra que los procedimientos y la técnica utilizados en la revisión, estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

7.1.9. Estados financieros.

Los estados financieros compuestos generalmente por el balance general, estado de pérdidas y ganancias y estado de cambios en la situación financiera, se anotan en planillas similares a las de resumen en las cuales el revisor fiscal determina los saldos finales ajustados y los incorpora a los estados contables, sobre los cuales el va a emitir su opinión. Los saldos finales que se obtengan de estas planillas deberán ser los mismos que muestran los estados financieros que le fueron presentados por la sociedad al iniciar su revisión.

7.1.10. Quien prepara los papeles de trabajo.

Por lo general, en las pequeñas y medianas empresas, que tienen revisor fiscal, este trabajo solo es preparado por él. No obstante, puede tener auxiliares o colaboradores, que pueden ser nombrados por él mismo.

Aquí es donde se demuestra y justifica la importancia de la planeación adecuada del trabajo por desarrollar, pues se debe tener en cuenta el tiempo necesario y el alcance que tendrán las pruebas, como las áreas sobre las que trabajarán sus inmediatos colaboradores. La planeación del trabajo por realizar es importante, porque a través de ella se pueden establecer y determinar cuadros de responsabilidad para quien efectúa el trabajo; por lo tanto la supervisión de los papeles de trabajo debe ser estricta, debido a que algunos de ellos son elaborados por sus auxiliares.

Como ya se dijo, el personal que interviene en una revisión varía según el tamaño y complejidad de la empresa. Por lo tanto, el revisor fiscal puede delegar trabajo en sus colaboradores inmediatos, más no su responsabilidad. El responde por cualquier negligencia cometida por él o por sus auxiliares.

7.1.11. Qué debe contener la planilla de trabajo.

Es conveniente prever los detalles en la preparación de los papeles de trabajo no sólo en lo tocante a su contenido, sino

también lo relacionado con su forma. El factor decisivo debe ser siempre el fin que se persigue. Para lograr este objetivo se considerarán los métodos por utilizar en las diferentes comprobaciones e investigaciones en los papeles de trabajo, teniendo en cuenta que no debe escribirse ni conservarse nada que no represente valor alguno en el presente o en el futuro.

Los papeles de trabajo constan en gran parte en cédulas y análisis para determinar la exactitud de los asientos o saldos de las cuentas, o para resaltar los rasgos más sobresalientes de las áreas examinadas o que, generalmente, se dan de dos clases: Las que presentan la evidencia en la composición de los saldos y las que exponen con más o menos detalle los asientos, que se han corrido durante un período determinado.

Para decidir la disposición que se le ha de dar al contenido de un análisis o cédula, el revisor fiscal debe poner en juego su imaginación e ingenio. Es conveniente tratar de economizar el mayor espacio posible sin omitir nada de la información necesaria. El tipo y forma de papel que vaya a usar el revisor fiscal debe quedar

a su libre elección, de acuerdo a las necesidades o comodidades que representen en la ejecución de su trabajo, sugiriendo únicamente la conveniencia de que tales papeles o cédulas guarden uniformidad en cuanto a su forma y tamaño.

En términos generales los papeles de trabajo, que prepara el revisor fiscal, constan de dos partes principales: Encabezado y cuerpo.

El encabezado tiene por objeto la identificación y descripción de la cédula y consta de :

- Nombre de la empresa.
- Identificación de la sección que se examina.
- Fecha del examen.
- Descripción del trabajo que contienen, dando el nombre del grupo al que pertenece la cuenta y la cuenta objeto del análisis.
- Indices y referencias.
- Inicial de quien realizó el trabajo.
- Fecha en que se hizo el trabajo.

La segunda parte de los papeles de trabajo, es decir, el cuerpo es la parte vital de la cédula por cuanto en esta sección es que se encuentra el contenido en sí de la labor de revisión llevada a cabo y en ella se registran los análisis de las cuentas, la descripción y las conclusiones a que ha llegado.

La forma de preparar una planilla de trabajo o planilla auxiliar, depende del gusto del revisor fiscal. Sin embargo, hay un contenido mínimo que es necesario tener en cuenta al elaborar las planillas o cédulas y el cual indicamos a continuación :

- Nombre de la empresa.
- Título del área o sección examinada.
- Breve descripción del trabajo que se realice.
- Fecha del examen.
- Detalle del trabajo o informe, cifras de detalle de respaldo de alguna otra planilla. Esta parte va en el cuerpo de la planilla.
- Indicación del trabajo realizado, bien sea en la misma planilla o haciendo referencia al programa de revisoría.

- Referencia a otras planillas de resumen o soporte.
- Inicial de quien realizó el trabajo.
- Fecha en la que se ejecutó el trabajo.

El contenido de las cédulas nunca deberá ser una copia de los libros o registros de la sociedad, sino que debe ser el producto del análisis y la comprobación de las cuentas en sí y la conclusión a la que ha llegado, la cual siempre debe constar en la cédula, por más sencilla que ésta sea. Las cédulas deben indicar, siempre que proceda, la fuente de información donde se obtuvieron los datos.

7.1.12. Indices y referenciación.

Siendo los papeles de trabajo el compendio representativo de la labor investigativa y de comprobación realizadas por el revisor fiscal, se hace necesario que éstos guarden un orden y una forma tal, que faciliten su identificación y que, a la vez, permitan una rápida búsqueda de la información en ellos contenida o cotejar las cifras mostradas en ellas.

Esto sólo se logra si cada planilla o cédula se identifica mediante un sistema de codificación, puesto que hay que tener presente que los papeles de trabajo se han de usar durante el curso de la revisión, en la preparación del informe, y situaciones posteriores cuando se necesitan para consultas o para demostrar el trabajo ejecutado.

Los índices no son otra cosa que números o letras que se colocan en la esquina superior derecha de cada planilla o cédula. Además de indicar el sitio preciso en que se debe archivar cada planilla o cédula, sirven además para hacer referencias o cruces de una planilla con otra, para relacionar entre sí los papeles de trabajo o para ligar cifras analizadas en una cédula con su sumaria o con las hojas de trabajo.

Existen tres sistemas de índices muy conocidos y de mayor uso por parte del revisor fiscal, que son :

- Índices numéricos.

El sistema de índice numérico consiste en el empleo

de números para distinguir las diferentes áreas o secciones de trabajo. Por ejemplo, el número 1 para designar el efectivo; el 2 para las cuentas por cobrar; el 3 para los inventarios, y así sucesivamente.

- Indices alfabéticos.

En el sistema de índice alfabético, las áreas o secciones de trabajo se distinguen por medio de letras. Por ejemplo, se usa la letra A para designar el efectivo; la B para las cuentas por cobrar, y así con todas y cada una de las áreas que fueren objeto del examen.

- Indices alfanuméricos.

Los índices alfanuméricos consisten en una combinación de letras con números para señalar las áreas que se examinan. Por ejemplo, se pueden usar letras para las cuentas del balance y números para las cuentas de resultados, o viceversa.

En la planilla de resumen, al principio de los papeles de trabajo, se debe dar una indicación del contenido to-

tal de la planilla, con el objeto de eliminar cualquier duda que pueda hacer aparentar la falta de alguna planilla.

De todos modos, cualquiera que sea el tipo de índices que utilice el revisor fiscal, debe procurar el uso de un sistema de indización estandar para todos sus trabajos, ya que con ésto se logra una mejor organización de los papeles de trabajo, facilitando así la revisión a los superiores y logrando que todas las personas que intervienen en el trabajo empleen el mismo sistema de organización.

7.2. Objetivos y procedimientos.

Para determinar y programar los objetivos y procedimientos en una revisoría fiscal, hemos tomado como base las funciones establecidas en el Código de Comercio y más concretamente en su artículo 207.

7.2.1. Primer objetivo.

Según el artículo 207, ordinal 3o. del Código de Comercio dice : " Colaborar con las entidades gubernamentales que

ejercen el control y la vigilancia de las sociedades y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados" (45).

Para lograr y dar cumplimiento al objetivo mencionado anteriormente, el revisor fiscal deberá tener en cuenta durante el transcurso de su examen los siguientes procedimientos :

1. Comprobar si la sociedad se ha ajustado a lo dispuesto por el artículo 269 del Código de Comercio, en lo pertinente a la obtención del permiso de funcionamiento, junto con los documentos que deben acompañar dicha solicitud, tales como : Copia de la escritura de constitución debidamente registrada, certificado expedido por un banco del país en donde conste que se ha abierto cuenta bancaria a nombre de la sociedad con el total del capital suscrito y pagado.
2. Constatar que la escritura de constitución se haya ins-

(45) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis, Bogotá, 1972, p. 74.

crito en el registro mercantil de la Cámara de Comercio del lugar donde la sociedad va a desarrollar su actividad comercial, así como también las reformas estatutarias que se hayan efectuado.

3. Si la emisión o suscripción de acciones se aprobó con posterioridad al acto de constitución de la sociedad, deberá comprobarse si el reglamento de suscripción contempla lo ordenado por el artículo 386 del Código de Comercio en lo relacionado con :

- Número de acciones que se ofrezcan, el cual no debe ser menor que el de las acciones emitidas.
- La proporción y la forma en que podrán suscribirse las acciones.
- El plazo para ofrecerlas no debe ser menor de 15 días ni mayor de tres meses.
- El precio con el cual se ofrecen no puede ser inferior al valor nominal de las acciones.
- Igualmente dicho reglamento debe contener el plazo para el pago de las acciones, el cual no puede ser

superior a un año.

4. Mediante la obtención de los documentos pertinentes deberá comprobar de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 388 del Código de Comercio, si :

- Una vez que la Superintendencia de Sociedades aprobó el reglamento de suscripción de acciones, se ofrecieron dentro de los quince días siguientes por los medios de comunicación previstos en los estatutos.

- Se le dió oportuna cuenta a la Superintendencia del número de acciones que se suscribieron, los pagos hechos, el monto al cual se elevó el capital suscrito, las cuotas que están pendientes de pago y el plazo para su cancelación.

- Al momento de suscribir las acciones se canceló la tercera parte de éstas.

5. Comprobar si se ha procedido de acuerdo a lo establecido en el artículo 396 del Código de Comercio, en lo referente a la readquisición de acciones propias.

6. Verificar que el nombramiento de la junta directiva, del

representante legal y del revisor fiscal se efectuó de acuerdo a lo dispuesto por la ley y los estatutos.

7. Establecer que el acta de la asamblea general en que se llevó a cabo la elección de la junta directiva, el representante legal y el revisor fiscal, fue registrada en la Cámara de Comercio.

8. Constatar que los actos anteriormente enunciados fueron igualmente remitidos a la Superintendencia de Sociedades.

7.2.2. Segundo Objetivo.

De conformidad con el ordinal lo. del artículo 207 del Código de Comercio, el revisor fiscal de una sociedad debe: "Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva"(46).

(46) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1972, p. 73.

Para cumplir con este segundo objetivo es necesario tener en cuenta los siguientes procedimientos :

1. Exigir una copia de la escritura de constitución y de los estatutos de la sociedad, para tener un conocimiento pleno de las atribuciones y facultades otorgadas al representante legal, a la junta directiva y aquellas que los asociados se reserven y que son facultades de la asamblea general o de la junta de socios.
2. Verificar la forma y la fecha de convocar a asamblea general, ordinaria o extraordinaria, el sistema de deliberar y la manera como se toman los acuerdos de los asuntos que se traten, los cuales deben estar acordes a las disposiciones legales.
3. Comprobar que las fechas de corte de las cuentas y la toma de inventarios, así como las de preparación de los estados financieros, estén de acuerdo a lo establecido en el artículo 445 del Código de Comercio.
4. Informarse del sistema o forma utilizado para la distribución de las utilidades, así como de las reser -

vas que deben hacerse de conformidad con la ley y los estatutos.

5. Solicitar el suministro de los libros de actas de la asamblea general y de la junta directiva con el fin de comprobar si las reuniones se cumplieron con el lleno de los requisitos establecidos por la ley y los estatutos, como también si las decisiones y acuerdos que se tomaron se están cumpliendo a cabalidad y si están debidamente firmadas por el presidente y el secretario respectivamente.
6. Verificar si el representante legal envió a la Superintendencia de Sociedades copia del balance general, junto con sus anexos, así como el acta de la asamblea donde se discutió y se le dio aprobación a éste.
7. Comprobar si se han hecho las rectificaciones al balance, ordenadas por la Superintendencia, por no ajustarse a las instrucciones dadas por ésta.
8. Constatar si la Superintendencia exigió la presentación del balance general antes de ser puesto a consideración y aprobación de la asamblea general.

9. Verificar que los inventarios se hayan evaluado de acuerdo con los métodos permitidos por la ley y de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
10. Comprobar que los contratos y operaciones realizados por la empresa estén comprendidos dentro de su objeto social.
11. Constatar que el balance general una vez aprobado haya sido publicado al menos por la Cámara de Comercio de su domicilio.
12. Cerciorarse si las acciones que se negocian en la bolsa de valores debidamente autorizadas por el revisor fiscal, fueron publicadas en un periódico de circulación regular donde funcionen tales entidades.

7.2.3. Tercer objetivo.

Este objetivo está determinado en el ordinal 2o., artículo 207 del Código de Comercio, cuando dice: " Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea general 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"(47).

Los procedimientos a seguir para dar cumplimiento a este objetivo son:

1. Analizar y evaluar el control interno existente, tanto contable como administrativo .
2. Efectuar las pruebas necesarias para obtener evidencias respecto a si se está cumpliendo o no el control interno.
3. Verificar que las medidas de conservación y seguridad que se han establecido para los bienes de la sociedad y de los que en ella tenga en custodia, sean los más adecuados y efectivos para su protección.

(47) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1972, p. 74.

4. Preparar un momorando de aquellas irregularidades que más le hayan llamado la atención para informar a la asamblea general o a la junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según el caso, proporcionando las recomendaciones tendientes a mejorar las medidas de protección y control de los bienes.

7.2.4. Cuarto objetivo.

Según el ordinal 4o. del artículo 207 del Código de Comercio, el revisor fiscal debe:

Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines (48).

Para dar cumplimiento a este objetivo se deben tener en cuenta los siguientes procedimientos :

(48) Nuevo Código de Comercio, Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1972, p.74.

1. Obtener evidencias ciertas del sistema de contabilidad en lo referente a los siguientes aspectos :

- Si los libros, registros contables, inventarios y estados financieros, se ajustan a las disposiciones legales legales y a principios de contabilidad generalmente aceptados
- Si los procedimientos utilizados para el registro de las operaciones son de un reconocido valor técnico contable, de tal manera que faciliten su interpretación y conocimiento.
- Si previamente al registro de cualquier operación se elabora el respectivo comprobante de contabilidad, el cual debe indicar el número, fecha, origen, detalle y cuantía de la operación, así como de las cuentas que se afectan con cada asiento.
- Si a cada comprobante de contabilidad se le han adjuntado los documentos que le han dado origen a éste y que lo justifiquen.

- Si estos comprobantes se archivan y conservan adecuadamente, una vez que han sido asentados en los libros respectivos.

- Si la correspondencia de la sociedad está archivada y conservada debidamente en orden cronológico, tanto la despachada como la recibida.

- Si los libros de contabilidad se llevan al día y si los asientos se han pasado correctamente, verificando que no se hayan efectuado enmendaduras, raspaduras, tachaduras, mutilado hojas o se han dejado espacios que permitan interlineaciones o adiciones en el texto de los asientos .

- Si los errores que se cometieron al pasar a los libros se corrigieron con otro asiento en la fecha en que se advirtió el error.

- Si se llevan los libros auxiliares necesarios para suministrar una información clara de las operaciones de la sociedad .


- Si se contabilizan en el diario las operaciones registradas en los asientos debidamente autorizados.
- Si la empresa lleva mayores auxiliares que permitan conocer con detalle las cuentas de control del mayor.
- Si el balance presentado a la asamblea general y posteriormente enviado a la Superintendencia, fue fielmente tomado de los libros.
- Si una vez que el inventario general se ha practicado fue registrado conforme a disposiciones legales.
- Si el balance inicial de operaciones ha sido registrado en el libro de inventarios y balances debidamente refrendado por el gerente, contador y revisor fiscal.
- Al examinar el libro de actas tanto de la asamblea general, como de la junta directiva, deberá constar si están debidamente registrados en la Cámara de Comercio, si se encuentran en él todas las actas, si están firmadas por el presidente y el secretario respectivo, si el contenido de éstas se ajusta a lo dispuesto

- por la legislación comercial y los estatutos.
- Si se ha cumplido con el envío dentro de los 15 días siguientes a la reunión, el acta respectiva a la Superintendencia de Sociedades.
- Si el libro de inscripción de acciones, está debidamente registrado en la Cámara de Comercio, si contiene todos los pormenores ordenados por el Código de Comercio.

7.2.5. Quinto objetivo.

Este objetivo está contemplado en el ordinal 6o. del artículo 207 del Código de Comercio, cuando dice : "Impartir las inswrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales"(49) .

(49) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1972, p 74.



Para el logro de este objetivo el revisor fiscal deberá, basado en el programa de revisoría que ha diseñado teniendo en cuenta el alcance y extensión que le da a las pruebas en el transcurso del examen, así como del resultado obtenido al evaluar el control interno, llevar a cabo los siguientes procedimientos para las diferentes cuentas o rubros que conforman los estados financieros:

Efectivo :

1. Revisar y evaluar el control interno, así como los procedimientos contables.
2. Comprobar los ingresos a caja y efectuar el arqueo de fondos.
3. Enviar cartas solicitando la confirmación de los saldos en bancos y efectuar la conciliación con los libros.
4. Constatar los depósitos en los bancos según los extractos enviados por ellos, con el libro auxiliar.
5. Inspeccionar las evidencias que respaldan los depósitos en bancos que no figuren en libros y aquellos ingresos

en libros que no figueren depositados en bancos.

- 6 Investigar los cheques post-fechaos en poder de los cajeros y de otros funcionarios.
7. Investigar las transferencias bancarias y los depósitos en tránsito.

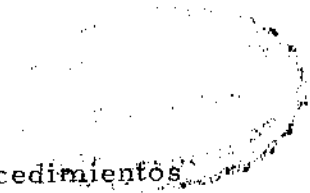
Cuentas y documentos por cobrar.

1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Clasificar los saldos según su antigüedad.
3. Verificar y analizar si la provisión estimada para cuentas incobrables es correcta y conciliarla con la cuenta de gastos.
4. Examinar el origen de los saldos acreedores.
5. Si se enviaron circulares solicitando la confirmación de saldos de las cuentas por cobrar, revisarlas y ano-

tar las respuestas.

6. Hacer una relación de los empleados que tengan deudas con la empresa.
7. Hacer una lista de los documentos por cobrar y conciliarlos con el mayor.
8. Revisar los documentos efectuando un seguimiento de los ya pagados, confirmando aquellos que se encuentren en trámite judicial.
9. Verificarlos cómputos del interés devengado y el recibido por anticipado.
10. Relacionar los documentos por cobrar descontados.
11. Verificar la eliminación de cuentas incobrables durante el período, considerando si se debe solicitar confirmación de las cuentas a los clientes.

Inversiones.

- 
1. Revisar el control interno, así como los procedimientos contables.
 2. Preparar una relación de los valores en poder de la sociedad y solicitar confirmación de aquellos en poder de terceros.
 3. Preparar una relación de los valores existentes y cruzarlos con el total de los registros.
 4. Efectuar un arqueo de los valores en poder de la sociedad y solicitar confirmación de aquellos en poder de terceros.
 5. Obtener el precio de mercado y verificar las bases de valuación.
 6. Confirmar si se han registrado los ingresos provenientes de estos valores.
 7. Efectuar pruebas de dividendos e intereses pagos.

Inventarios.

1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Observar la toma física de los inventarios, así como de los procedimientos establecidos por la sociedad para la verificación de los mismos.
3. Tomar muestras periódicas de las existencias físicas y compararlas con las tarjetas respectivas.
4. Comparar los resultados obtenidos con los registros contables y cerciorarse de que éstos hayan sido debidamente ajustados para reflejar los resultados de los recuentos físicos, teniendo en cuenta las fechas de corte.
5. Asegurarse de que al efectuar el conteo de las existencias, no se omita el conteo de artículos que deban ser inventariados o que por el contrario se les deba solicitar su descargo.
6. Asegurarse que se haya hecho un corte adecuado a las compras en la toma de los inventarios.

7. Investigar cualquier asiento contable de naturaleza poco usual en las cuentas de inventarios durante el ejercicio.
8. Efectuar pruebas y revisar los cálculos aritméticos.
9. Cerciorarse de que tipo de artículos han sido considerados como dañados y de poca rotación.
10. Efectuar pruebas en los registros permanentes.
11. Verificar si todas las mercancías vendidas, fueron entregadas antes de tomar el inventario.

Propiedades, planta y equipo.


1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Obtener pruebas y verificar los saldos iniciales y finales, así como de las adiciones o retiros de las propiedades.
3. Efectuar pruebas sobre la contabilización y la forma o

sistema utilizado para depreciar los activos fijos.

4. Verificar la depreciación acumulada y cambios en los métodos para el cálculo de ésta.
5. Verificar que el método adoptado para depreciarlos sea el más adecuado y razonable para la empresa.
6. Obtener pruebas de los activos retirados, de su depreciación y su correcta contabilización.
7. Revisar las contabilizaciones de herramientas y moldes.
8. Verificar que no se hayan incluido como gastos aquellas partidas capitalizables y que sean de importancia.

Gastos anticipados, cargos diferidos e intangibles.

1. Efectuar pruebas de que los gastos anticipados y los cargos diferidos se han aplicado uniformemente.
2. Comparar los importes contabilizados con los documentos que los sustentan.

- 
3. Efectuar una relación de los seguros en vigencia, incluyendo los detalles sobre la cobertura y primas pagadas por anticipado, así como de las pendientes de pago.
 4. Cerciorarse que las primas pagadas por anticipado se hayan contabilizado correctamente.
 5. Revisar los cálculos de los saldos pagados por anticipado y acumulados por pagar.
 6. Cerciorarse de que las tasas de amortización usadas durante el ejercicio, son razonablemente adecuadas.
 7. Analizar los importes registrados como intangibles y verificar las bases de valuación.

Cuentas y documentos por pagar.

1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Verificar si han ocurrido cambios durante el período.

3. Constatar los registros de los libros auxiliares y conciliarlos con la cuenta control.
4. Examinar el origen de los saldos deudores.
5. Comprobar los saldos con las facturas no pagadas y los estados de cuentas de los proveedores.
6. Verificar los asientos oontra las facturas de compra.
7. Verificar si se han dejado de contabilizar algunos pasivos de importancia.
8. Establecer confirmaciones de las obligaciones por pagar y los pasivos a largo plazo.
9. Hacer una lista de los funcionarios y empleados que se hayan constituido como acreedores de la empresa.
10. Hacer una lista de los documentos por pagar y conciliarlos con la cuenta mayor.
11. Verificar los documentos que se hayan pagado y de los

pendientes de pago.

12. Verificar los documentos y cálculos de intereses pagados por anticipado y de los acumulados por pagar.

Nómina y prestaciones sociales.

1. Seleccionar una nómina y efectuar comprobaciones para asegurarse de que:

- Todo el personal reflejado en ella ha sido debidamente contratado de acuerdo a las bases salariales establecidas y verificados sus antecedentes.

- Verificar los cálculos para determinar la razonabilidad del cargo por concepto de sueldos y salarios.

- Verificar si los porcentajes utilizados para provisión mensual de primas, vacaciones, cesantías, intereses sobre cesantías, y otras prestaciones sociales, son apropiados.

2. Efectuar pruebas sobre pagos de anticipos de cesantías

asi como de las definitivas.

3. Verificar la razonabilidad de la provisión para las obligaciones legales de la empresa respecto de las prestaciones sociales.
4. Constatar que se esté efectuando la consolidación de cesantías de acuerdo a las normas legales.

Impuestos por pagar.

1. Obtener del asesor tributario de la sociedad sus puntos de revisión de la declaración de renta y su aprobación sobre los cálculos correspondientes al ejercicio, con el fin de establecer la razonabilidad de la provisión para el año.
2. Preparar un análisis de las distintas acumulaciones por concepto de impuesto sobre la renta por pagar y conciliar los saldos con las respectivas cuentas de gastos y con las cifras que arrojen las cuentas del mayor.

3. Examinar las copias de las declaraciones de renta, así como las de ventas formuladas durante el ejercicio.
4. Verificar los pagos efectuados durante el ejercicio, constatando que se hayan hecho oportunamente.

Capital.

1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Obtener una relación de las acciones de capital y conciliar los resultados obtenidos con los saldos de las cuentas del mayor.
3. Comprobar los cambios habidos durante el ejercicio en la estructura del capital.
4. Inspeccionar el registro de accionistas.
5. Verificar el importe de los dividendos pagados.

Cuentas de resultado.

1. Revisar el control interno y los procedimientos contables.
2. Verificar los pases del registro de ventas al mayor general.
3. Investigar los asientos de registro de ventas contra las facturas y notas crédito.
4. Comparar las facturas de ventas y notas crédito con los asientos del registro auxiliar de cuentas por cobrar.
5. Constatar si las ventas se encuentran limitadas a un reducido número de clientes.
6. Verificar si existen contratos importantes de ventas cuyos plazos de vencimiento se encuentran próximos a expirar.
7. Analizar porcentualmente los gastos del período con

los del año anterior.

Otras partidas del balance y generalidades.

1. Revisar el movimiento del período.
2. Comparar la razonabilidad de los saldos de fin de año.
3. Revisar los acontecimientos posteriores al cierre del período hasta la fecha del dictamen.
4. Revisión de actas, contratos y documentos similares.

7.2.6. Sexto objetivo.

De conformidad con el ordinal 9o.) del artículo 207 del Código de Comercio encontramos : " Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y los que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios " (50).

Para dar cumplimiento a este objetivo el revisor fis-

cal deberá tener en cuenta los siguientes procedimientos :

1. Efectuar las pruebas pertinentes para comprobar el cumplimiento de los siguientes aspectos :

-Las utilidades distribuídas están justificadas en el balance general y estado de pérdidas y ganancias.

- La distribución de las utilidades se efectuó previa autorización de la asamblea general y con base en los estados financieros presentados.

-Si antes de determinar las utilidades netas, se hicieron las apropiaciones para reserva legal y las estatutarias, así como para el pago de los impuestos.

- Si se procedió conforme a lo dispuesto en el ar-

(50) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T. Editorial Temis. Bogotá, 1972, p. 74.

título 454 del Código de Comercio en cuanto a si las reservas legales y estatutarias exceden del 100% del capital suscrito.

- Si los dividendos que se decretaron se pagan en efectivo.

- Si la asamblea general fijó el tiempo en que los dividendos deben pagarse a los accionistas.

- Si se cortaron las cuentas a 31 de diciembre y se produjo el inventario y el balance general.

- Si el balance se ajusta a las disposiciones legales y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Si el balance está suscrito con las firmas autógrafas del gerente, del contador y del revisor fiscal.

2. Si la junta directiva y el representante legal acompañaron al balance general del ejercicio presentado a la asamblea general para su aprobación, el deta-

tos y hechos concretos que se vayan observando a través del examen.

El programa es parte integral de los papeles de trabajo, ya que constituyen la evidencia de los planes que se trazan para la ejecución de la revisoría y de la manera como ésta se viene realizando.

Es por esto que hicimos una relación de los pasos que consideramos necesarios para lograr los objetivos que se persiguen.

Con el anterior programa, hemos querido presentar de manera general los diferentes procedimientos que se deben seguir para llevar a cabo el ejercicio de la revisoría fiscal.

La razón del presente programa es la de suministrar una guía para quienes se vean enfrentados por primera vez ante una revisoría fiscal, tengan a su disposición un derrotero de los diferentes aspectos que se deben tener en cuenta para practicar el examen de las diversas áreas sobre las cuales el revisor fiscal debe tener

un conocimiento claro.

Dentro del programa hemos incluido algunos procedimientos, que se aplican solo cuando la sociedad inicia sus operaciones y cuya omisión conllevaría al revisor fiscal a no obtener una evidencia clara de todas y cada una de las situaciones por las que la empresa puede atravesar y que tienen por consiguiente incidencia directa en el dictamen e informe que éste rinda a la asamblea general o a la junta de socios según el caso.

8. DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL.

El contador público, que se desempeñe como revisor fiscal, puede dictaminar sobre los estados financieros de las empresas a las que esté vinculado como tal, gracias a la facultad otorgada por la Ley 145 de 1960, artículo lo, para dar fe pública (51).

Por otra parte, el artículo 208 del Código de Comercio, determina los puntos mínimos que debe contener el dictamen del revisor fiscal, cuando dice :

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

lo.) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

(51) Cfr. Junta Central de Contadores. Contaduría Pública. Editado por Guillermo A. Rincón Peña. Librería el contador público, Bogotá, p. 32.

- 2o.) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas;
- 3o.) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general o junta directiva, en su caso;
- 4o.) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- 5o.) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros(52).

Podemos decir que el dictamen es la declaración final suscrita por el revisor fiscal, sobre la razonabilidad de los estados financieros, después de haber efectuado el correspondiente examen que le sirve de base para formarse un concepto y formular su opinión.

(52) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega Torres, Editorial Temis, Bogotá 1972, p. 75.

El dictamen del revisor fiscal sirve de garantía para la asamblea general o la junta de socios, para la junta directiva, accionistas en particular, inversionistas, acreedores, para el gobierno y demás personas interesadas en los estados financieros.

El contenido del dictamen no debe presentar duda de su seriedad, independencia y de la ética profesional aplicada en la revisión practicada y acerca de la responsabilidad asumida respecto de su alcance y los papeles de trabajo, que lo sustentan y respaldan.

El dictamen del revisor fiscal persigue un objetivo principal, que es dar una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera, los resultados de las operaciones, los movimientos de utilidades o rendimientos, de acuerdo con las normas de auditoría, y los procedimientos y principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, el revisor fiscal es responsable del criterio y del trabajo que realizó, el cual soporta su opinión.

8.1. Partes del dictamen.

El dictamen del revisor fiscal consta de las siguientes partes :

8.1.1. Fecha del dictamen.

La fecha del dictamen debe ser aquélla en que el revisor fiscal culmina su examen y revisión, necesarios para poder dar su criterio acerca de los estados financieros de la empresa, considerando cualquier aspecto importante que suceda entre la fecha de cierre del período contable y la de la revisión.

8.1.2. El destinatario.

El dictamen del revisor fiscal siempre va dirigido a la asamblea general o a la junta de socios, según el caso, ya que ellos son quienes lo eligieron como tal y depositaron en él su confianza para que fiscalice y luego informe sobre el resultado de las operaciones a través de los estados financieros que presenta la empresa o sociedad.

8.1.3. La identificación de los estados financieros y alcance

del examen.

En este párrafo, que es lo que en auditoría se denomina " párrafo del alcance ", el revisor fiscal tiene en cuenta dos aspectos :

1. Relación de los estados financieros examinados, como un conjunto que debe presentarse a los lectores para que se formen una idea general de los mismos.
2. Declaración de que la revisoría o examen fue practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluídas las pruebas de registros y documentos contables y los demás procedimientos que fueren necesarios.

En esto el revisor fiscal debe quedar totalmente respaldado con sus papeles de trabajo, ya que su juicio que expone en su dictamen, debe ser válido, suficiente, y apropiado.

8.1.4. La opinión.

El revisor fiscal, en base al examen que practicó, se forma un criterio o concepto de los estados financieros y por tal motivo está en condiciones de expresar su conformidad o no con la razonabilidad de estos.

Esta opinión solamente la puede emitir el revisor fiscal después de haber realizado en forma cuidadosa el examen y de obtener todas las evidencias necesarias para poder respaldar su dictamen.

8.1.5. La firma.

La firma del revisor fiscal constituye para los usuarios de los estados financieros plena garantía; además, como él es el único responsable del trabajo realizado y la opinión emitida, respalda con ésta su actuación colocando al pie de ella el respectivo número de su matrícula.

8.2. Clases de opiniones.

Se distinguen cuatro tipos de dictámenes considerados apropiados a la revisoría fiscal, a saber :

8.2.1. Opinión sin salvedades.

Con esta opinión, el revisor fiscal expresa que los estados financieros están presentados razonablemente, los resultados de las operaciones de la empresa y los cambios en la situación financiera están en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente.

Esta conclusión indica que el trabajo se desarrolló de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados y que toda su labor conllevó a formarse dicha opinión; igualmente se supone que no existe ninguna incertidumbre sobre las estimaciones de la administración, o acontecimientos futuros que puedan afectar la razonabilidad de los estados financieros.

En este tipo de opinión el revisor fiscal, puede hacer sin ninguna limitación, las siguientes afirmaciones :

8.2.1.1. Que la revisión fue practicada de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

8.2.1.2. Que los estados financieros están razonablemente presentados y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en cuanto a su contenido y presentación.

8.2.2. Opinión con salvedades.

Esta opinión la expresa el revisor fiscal, generalmente por falta de evidencias suficientes, o porque existen restricciones en el alcance de la auditoría que no permiten expresar un concepto limpio. Igualmente puede darse, cuando con base en el trabajo realizado se puede llegar a la conclusión de que existen variaciones o violaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados, o incertidumbres importantes que afectan los estados financieros.

8.2.3. Abstención de opinión.

En este caso, el revisor fiscal, declara que no expresa una opinión sobre los estados financieros, dando las razones que le impidan emitir su concepto, las que pueden ser :

8.2.3.1. No haber logrado los elementos de juicio necesarios para formarse un concepto sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros.

8.2.3.2. Limitaciones en el alcance de su trabajo.

8.2.3.3. La existencia de serias dudas con relación a la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

8.2.4. Opinión adversa o negativa.

En esta clase de opinión, el revisor fiscal declara que los estados financieros no están razonablemente presentados, los resultados de las operaciones o los cambios en la situación financiera no están en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En este caso, existen los elementos de juicio para formarse un concepto de que los estados financieros no son razonables; por tanto, en estas circunstancias debe expresarse en párrafos aparte del dictamen, las razones que lo llevan a emitir opinión adversa.

A continuación presentamos algunos modelos del dictamen que rinde un revisor fiscal.

Cuando se trata de una sociedad anónima y después que el revisor fiscal ha efectuado el examen respectivo, siguiendo el programa de revisoría de acuerdo al plan trazado y ha diligenciado los correspondientes papeles de trabajo y ha obtenido una evidencia clara de la situación de la empresa, comprobando que los estados financieros están razonablemente presentados, prepara y presenta a la asamblea general el siguiente dictamen :

Bucaramanga, _____ de _____ de 19 _____

Señores Accionistas
Compañía XY. S. A.
Ciudad.

He examinado el balance general de la Compañía XY S. A. en 31 de _____ de _____, los correspondientes estados de ganancias y pérdidas y de cambios en la situación financiera por el año terminado en la fecha. Mi examen fue realizado en conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyen-

do las pruebas de registros y documentos de contabilidad para la obtención de la información necesaria para el cumplimiento de mis funciones, aplicando los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios según el caso.

En mi opinión, los citados estados financieros, fueron tomados fielmente de los libros de la empresa y presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XY S.A. en 31 de _____ de _____ y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente.

Firma del revisor fiscal.
Nombres y apellidos.
Matrícula No. _____

Cuando se trata de una sociedad de responsabilidad limitada, se presenta el mismo dictamen, es decir en los mismos términos y estipulaciones que el anterior, con la diferencia que los destinatarios serán: Señores junta de socios y no, Señores accionistas. Igualmente

si se trata de una sucursal de sociedad extranjera.

Con este tipo de dictamen, el revisor fiscal está dando cumplimiento a lo ordenado en el artículo 208 del Código de Comercio, citado en las hojas 171 y 172 al iniciar este capítulo.

El anterior dictamen lo presenta el revisor fiscal, cuando emite una opinión sin salvedades.

Cuando se presente el caso de emitir un dictamen con salvedades, se anotarán en un párrafo intermedio las razones por las cuales no está totalmente satisfecho con la razonabilidad de los estados financieros, lo que puede suceder por ajustes que no se realizaron o que a pesar de haberse efectuado no fue posible comprobar su aplicación.

En el párrafo de la opinión pueden presentarse las siguientes expresiones :

1. "Excepto por ": se utiliza cuando en la empresa se dejó de efectuar un ajuste que debía hacerse o se

registró algo que no debía haberse registrado; también cuando el revisor fiscal ha encontrado limitaciones en la ejecución de su trabajo.

2. "Sujeto a ": esta expresión la usa el revisor fiscal cuando encuentra aspectos que no pueden resolverse en la fecha de los estados financieros o en la del dictamen; en otras palabras, son salvedades que se hacen por incertidumbres contables.

Antes de preparar el dictamen, estas salvedades ya se habían señalado en notas a los estados financieros con su correspondiente numeración, para aquí enunciar en el párrafo intermedio : " Como se explica en la nota No....", haciendo un resumen de las notas respectivas.

Si se trata de una abstención de opinión, el revisor fiscal dirá en el último párrafo : " Por las razones expuestas en los párrafos anteriores, no estoy en condiciones de expresar mi opinión ".

Si después de la revisión, el revisor fiscal encuentra

circunstancias para emitir una opinión adversa o negativa, hará un resumen de los aspectos que lo llevaron a tomar esta determinación y luego en el párrafo de la opinión dirá :

" En mi opinión, debido a la importancia y efectos de los aspectos indicados en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, tomados fielmente de los libros de la empresa, no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía XY en 31 de diciembre de 19___ y el resultado de las operaciones por el año terminado en dicha fecha, de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente ".

En resumen, estos serían los lineamientos para la presentación del dictamen por parte de un revisor fiscal, de acuerdo a los tipos de opinión, que de acuerdo a los resultados de su trabajo resulten.

8.3. Informes del revisor fiscal.

Además del dictamen, el revisor fiscal deberá presen-

tar un informe a la asamblea general o a la junta de socios, que, según el Código de Comercio, deberá indicar :

- 1o. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
- 2o. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro, en su caso, se llevan y se conservan debidamente,
- 3o. Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía (53).

Al hablar de control interno, el revisor fiscal no sólo debe tener en cuenta el control interno contable, sino también el control interno administrativo, ya que este último comprende el plan de organización y métodos que tiene la empresa para motivar la eficiencia en las operaciones y actividades previamente determinadas.

(53) Nuevo Código de Comercio. Compilado por Jorge Ortega T., Editorial Temis, Bogotá, 1972, p. 75.

Hacemos esta aclaración por cuanto es posible que algunos revisores fiscales solamente se limiten a investigar y profundizar acerca del control contable, sin asumir responsabilidad directa sobre los demás controles.

En resumen, podemos decir que el control interno proporciona las siguientes ventajas :

1. Permite controlar las operaciones de la empresa, mediante la asignación de responsabilidades; así se logrará que los gastos y costos sean eficientes.
2. Hacer más eficaces las acciones correctivas, pues no sólo se conoce el concepto de las variaciones sino también sus causas y permiten localizar con mayor facilidad al responsable directo.
3. Resalta las variaciones y sus causas y, por lo mismo, facilita la administración.
4. Permite medir la eficiencia de las operaciones en cada sección o departamento.

Todo revisor fiscal para emitir su opinión acerca de los estados financieros, que ha analizado, y rendir su informe a la asamblea general o a la junta de socios, debe practicar con anticipación una investigación del sistema de control interno existente en la empresa, cuyo conocimiento y evaluación le dan la pauta para determinar la confianza depositada en los tratamientos contables y administrativos.

El texto del informe del revisor fiscal a la asamblea general o a la junta de socios, puede ser en los siguientes términos :

" En cumplimiento de lo dispuesto por el Código de Comercio en su artículo 209, he llevado a cabo procedimientos suplementarios de auditoría y, por lo tanto, me permito informarles que, durante el ejercicio examinado, la empresa ha llevado su contabilidad de acuerdo con las disposiciones legales y técnicas contables; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; la correspondencia, los comprobam-

tes de las cuentas y los libros de actas y de registro de socios, en su caso, se llevan y se conservan debidamente. Igualmente la sociedad ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los de terceros en su poder".

Este estilo se presenta cuando todo se desarrolla de acuerdo con las disposiciones legales, estatutos, decisiones de la asamblea o junta de socios y hay suficientes medidas de control interno.

Pero si se llegaren a presentar aspectos que no estén acordes con lo dispuesto por la ley, el revisor fiscal deberá hacer mención de ellos en el informe, dando las sugerencias del caso para su aplicación y corrección.

Si encuentra errores o descuido en el cumplimiento de los procedimientos de control interno, puede suceder porque haya una adecuada separación de funciones por falta de un entrenamiento periódico del personal, tanto en asuntos contables como administrativos. En este caso el revisor fiscal debe rendir el informe correspon-

diente sobre las medidas que se deben tomar, pudiendo enviarlo al gerente, a la junta directiva, a la asamblea general o a la junta de socios, según el caso, de acuerdo a la gravedad de los errores u omisiones que encuentre.

De las cartas y memorandos enviados con fechas anteriores deberá hacer mención en éste.

En el caso de un revisor fiscal que rinde su informe a la asamblea general, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1979, y en agosto 5 del mismo año enviara una carta al gerente dando recomendaciones para mejorar los procedimientos de control contable, sin haber obtenido resultados satisfactorios, en el informe redactará un párrafo en los siguientes términos :

" En carta enviada por separado el 5 de agosto de 1979 a la gerencia general, presenté algunas recomendaciones para mejorar los procedimientos de control contable de su empresa, las cuales requieren de una pronta solución a fin de lograr una efectiva protección de los activos, reducir gastos y evitar conflictos de carácter legal".

En algunas empresas los cargos de nivel ejecutivo se prestan para crear puestos burocráticos, cosa que el revisor fiscal debe investigar detalladamente. Si esto sucede, debe incluir en el informe un párrafo más o menos en los siguientes términos :

" Sería aconsejable una reestructuración de los cargos en el nivel ejecutivo, acorde con las operaciones y necesidades actuales de la empresa, a fin de obtener un posible mejoramiento en sus funciones y, desde luego, disminuir los costos. Durante mi revisión observé un aumento considerable en los gastos de administración, originados principalmente en los sueldos, lo que aparentemente no se refleja en el incremento del volumen de las operaciones ni en las proyecciones que se han hecho para el futuro".

En resumen, podemos afirmar lo siguiente :

1o. El revisor fiscal está facultado y debe dictaminar sobre los estados financieros de las empresas en las que presta sus servicios, ya sean públicas o privadas; por lo tanto, quien desempeñe estas funciones, debe ser contador público.

2o. Además del dictamen, el revisor fiscal debe rendir un informe o informes a la asamblea general o la junta de socios, según el caso, teniendo en cuenta los aspectos contemplados por la ley.

9. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS .

9.1. Conclusiones.

9.1.1. La revisoría fiscal en Colombia se ha desarrollado con base en una gran cantidad de disposiciones que se han venido promulgando desde el año de 1931 hasta la fecha, no muy claras en su contenido, ya que cada una trata de acomodarse a los aspectos que más convienen a quienes las dictan y presentan; por otra parte, se aprecia que los contadores no han participado en su elaboración y en su proyección.

Así, por ejemplo, el Código de Comercio a través de su articulado contempla un sinúmero de sanciones para el revisor fiscal. Lo más curioso es que desconoce la máxima autoridad disciplinaria de los contadores públicos, cual es la Junta Central. Por lo mismo confiere la atribución de sancionar a uno solo de sus miembros, el Superintendente de Sociedades. Es más dichas sanciones pueden ser a-

plicadas por faltas que se conocen de oficio o por información de cualquier persona, sin seguir ningún proceso investigativo para su aclaración.

Igualmente podemos concluir que es la única profesión para la que las normas contemplan cuanta sanción se encuentra, dando margen con esta drasticidad para que en muchas ocasiones las entidades supervisoras se excedan en su aplicación.

El Código de Comercio habla de la obligación que tienen las sociedades comerciales de tener revisor fiscal; pero la verdad es que limita esta obligatoriedad a las sociedades por acciones y a las sucursales de sociedades extranjeras.

El artículo 215 establece que el revisor fiscal debe ser contador público, pero el párrafo del artículo 207 deja el campo abierto para que cualquier persona se desempeñe como tal.

El artículo 449 quita al revisor fiscal la facultad de certificar y autorizar balances. Este artículo es precisamen-

te el que sirve de base para dar vida al artículo 11 de la Ley 32 del 17 de mayo de 1979, la que además crea una nueva figura, EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE.

Con la citada ley 32 se crea otra autoridad con facultades de sancionar al contador público, " La comisión Nacional de Valores", la cual substraee esta atribución a la Junta Central, ya que puede suspender temporal o definitivamente la matrícula que ésta ha otorgado.

Además dicha disposición duda de la honorabilidad de los contadores, pues exige que la certificación de los estados financieros debe ir respaldada por adecuados papeles de trabajo.

9.1.2. Aspecto tributario.

En cuanto a la actuación del revisor fiscal en este campo, podemos decir que los legisladores muy poco han tenido en cuenta la importancia que tiene este medio fiscalizador, indispensable para prevenir la evasión de impuestos.

9.1.3. La revisoría fiscal en la parte oficial.

Sólo logramos encontrar un decreto favorable para la profesión de la contaduría, el 3133 del 26 de diciembre de 1968, que obliga a las empresas descentralizadas del Distrito Especial de Bogotá a tener contadores públicos como revisores fiscales.

Desde esa fecha esta disposición ha podido servir de base para una buena legislación al respecto, ya que esta norma, a pesar de haber sido demandada, no fue anulada; antes, al contrario, lo que se hizo fue afianzarla más.

Las disposiciones que regulan y encauzan los cargos de la Contraloría General de la República, sí podemos decir que dejan por puertas a los contadores públicos. Como se puede apreciar en la Ley 20 de 1975 y en el Decreto 927 del 11 de mayo de 1976, se deja en última instancia a los contadores, dando mayor importancia a otros profesionales. Es más, por el contenido de estas disposiciones, se podría llegar a interpretarlas en el sentido de que los contadores públicos no son profesionales.

Por otra parte, y debido a fallas en tales disposiciones, encontramos personas que están firmando, autorizando y

certificando balances sin ser contadores públicos, desconociendo por completo el numeral 9o. del artículo 8o. de la Ley 145 de 1960.

En las citadas normas contemplan aspectos como el que para ser auditor o contador auxiliar de la Contraloría, se requiere título profesional, pero no determina en qué rama. Así se está violando el artículo 2o. de la Ley 145 de 1960. Fuera de esto se están haciendo acreedores a las sanciones contempladas en esta misma disposición, por ejercer ilegalmente actividades que sólo competen al contador público.

9.1.4. La revisoría fiscal en las cooperativas.

Al respecto podemos concluir que en el Decreto 1598 del 17 de julio de 1963, se establece que la revisoría fiscal en las cooperativas que pasen de una suma superior o igual a los \$ 500.000.00 de patrimonio estarán a cargo de un contador público; pero pudimos constatar que hay cooperativas con patrimonio superior a los \$ 2.000.000.00 que no cumplen con esta disposición, argumentando que no tienen ingresos suficientes para cubrir estos gastos.

Por otra parte la Superintendencia Nacional de Cooperativas pasa por alto esta norma. Esto más que todo sucede a nivel de provincia, sirviendo como pretexto el que los contadores no se desplazan a ella.

- 9.1.5. El revisor fiscal debe dejar evidencias suficientes de su revisión, las cuales estarán respaldadas por unos papeles de trabajo debidamente organizados y diseñados.
- 9.1.6. La opinión o dictamen que emite el revisor fiscal con relación a la razonabilidad de los estados financieros, debe constituir el objetivo primordial del examen o revisión que realiza.
- 9.1.7. El revisor debe reconocer que la presentación de los estados financieros y la complejidad de su contenido es fruto del desarrollo y de las actividades del comercio y la industria en general, circunstancias que lo obligan a una mayor actualización profesional, que le permitan desempeñarse en conformidad con las exigencias de las sociedades, el Estado, los accionistas o socios y del público usuario.

- 9.1.8. Es necesario que el revisor fiscal fije claramente su criterio, con plena independencia, ante los intereses de los pequeños y grandes inversionistas, a fin de que su opinión sea imparcial.
- 9.1.9. Es importante que los inversionistas, los estamentos oficiales y el público en general tengan un mayor conocimiento de las funciones que cumple el revisor fiscal, a fin de que conozcan qué puede exigir; y también qué se le puede confiar en el aspecto fiscalizador por la responsabilidad que tiene frente a todos y cada uno de ellos.
- 9.1.10. Podemos decir, que por disposición de las normas legales y del nombramiento por parte de los dueños de los negocios y empresas, el revisor fiscal es su delegado directo para la administración de sus intereses y bienes, para que los represente en el ejercicio de control, por resultarles imposible hacerlo individualmente o por carecer de la capacidad necesaria en ocasiones. El puede hacerlo con la debida imparcialidad, con objetividad, con suficiente independencia y honradez derivadas de su credibilidad como agente de fe pública.

9.1.11. El revisor fiscal, como contador público que es, no debe guiarse únicamente por lo contemplado expresamente en las disposiciones legales, sino que debe utilizar las técnicas y procedimientos que estime necesarios, para lograr un buen control sobre los bienes de la empresa, detectar las fallas en los controles internos que puedan perjudicar el correcto desenvolvimiento de las operaciones y tener seguridad en el cumplimiento de sus funciones.

9.1.12. Las notas a los estados financieros son de gran importancia, ya que estos no hablan por sí solos en todos los casos, por cuanto existen circunstancias económicas, administrativas o legales, que no se pueden expresar en cifras y que, no obstante, pueden ser de suma importancia para el desarrollo de la entidad respectiva.

En términos generales, el revisor fiscal debe presentar notas que a su juicio se requieran para asegurar un adecuado entendimiento de los estados financieros presentados.

9.2. Sugerencias.

Nos permitimos sugerir a la Junta Central de Contadores que en base a las facultades que le confiere la Ley 145 de 1960, en su artículo 15, numeral 10, proponga al gobierno un proyecto que contenga entre otros los siguientes aspectos que :

- 9.2.1. Para desempeñar el cargo de revisor fiscal, ya sea con esta denominación u otra similar como auditor fiscal, auditor delegado, o inspector fiscal, en las sociedades comerciales, cooperativas o entidades oficiales, se requiera la calidad de contador público.
- 9.2.2. Así como se está haciendo en la rama judicial con los profesionales del derecho, que se inician de jueces y llegan hasta magistrados o directores de justicia; los contadores públicos que se vinculen a la Contraloría General de la República, puedan escalar de revisores fiscales o auditores delegados hasta llegar a contralores, al igual que está reglamentado en algunos países como, México, Argentina y Perú.
- 9.2.3. El contador público que desempeñe el cargo de revisor fiscal, quede facultado para dar fe pública sobre los estados