



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 4 de noviembre de 2004
OFCTCP / 0368 / 2005

CONCEPTO N° 016 / 2005

Señor(a):

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 19 de agosto de 2004

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

CONSULTA:

ANTECEDENTES:

“UN REVISOR FISCAL, PRESENTA UN DICTAMEN LIMPIO SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS A UNA ASAMBLEA GENERAL; ALGUNOS MIEMBROS DE DICHA ASAMBLEA, MANIFIESTAN SU DESACUERDO CON DICHOS ESTADOS FINANCIEROS, Y SE CREA UNA COMISIÓN PARA QUE LOS ANALICE Y PRESENTE LOS AJUSTES A QUE HAYA LUGAR; AL TERMINO DE SU TRABAJO, LA COMISIÓN NOMBRADA, MODIFICA LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LOS PRESENTA A LA ASAMBLEA GENERAL QUE DE MANERA EXTRAORDINARIA ES CONVOCADA, PARA LA APROBACIÓN DE LOS “NUEVOS” ESTADOS FINANCIEROS.

VALE ACLARAR QUE EL REVISOR FISCAL, EXPUSO DE MANERA CLARA, AMPLIA Y SUSTENTADA SUS ARGUMENTOS A LA ASAMBLEA, TRATANDO DE DEMOSTRAR QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS ESTABAN BIEN PRESENTADOS, PERO ÉSTA NO LOS APROBÓ Y NOMBRÓ LA COMISIÓN ANTES MENCIONADA.

PREGUNTA 1

*“SI EL REVISOR FISCAL **NO ESTÁ DE ACUERDO** CON LOS NUEVOS ESTADOS FINANCIEROS, COMO DEBE ACTUAR?”*

PREGUNTA 2:

“DEBE EL REVISOR FISCAL DE MANERA OBLIGATORIA, DICTAMINAR LOS NUEVOS ESTADOS FINANCIEROS?”

PREGUNTA 3:

“ES OBLIGATORIA SU PRESENCIA EN LA ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA QUE APROBARÁ LOS “NUEVOS” ESTADOS FINANCIEROS?”

PREGUNTA 4:

“PUEDE LA ASAMBLEA GENERAL ANALIZAR Y APROBAR DICHOS ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ NO ESTÉN DICTAMINADOS Y EL REVISOR FISCAL NO ASISTA A DICHA ASAMBLEA?”

PREGUNTA 5:

“AL NO APROBAR LA ASAMBLEA LOS ESTADOS FINANCIEROS ACOMPAÑADOS DE UN DICTAMEN LIMPIO, SE PUEDE INTERPRETAR ESTE HECHO COMO UN ACTO DE “NO CONFIANZA” HACIA EL REVISOR FISCAL, Y POR LO TANTO ESTE PUEDE DEJAR SU CARGO, HACIENDO LA RESPECTIVA NOTIFICACIÓN ESCRITA A LA CÁMARA DE COMERCIO?”

RESPUESTAS:

A LA PREGUNTA 1:

El revisor fiscal, mientras permanezca en el ejercicio de su cargo, deberá cumplir las funciones que legalmente le han sido asignadas. Veamos cuáles son las principales funciones que, en relación con el caso consultado, establece la Ley para los revisores fiscales en el artículo 207 del Código de Comercio:

“ART. 207.-Son funciones del revisor fiscal:

- 1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.***
- 2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las***

***irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad
y en el desarrollo de sus negocios.***

(...)

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

(...)." (Resaltado fuera del texto original)

Se resalta de la norma transcrita que el revisor fiscal, en desarrollo de su atribución de cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva, debe dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.

Lo anterior, sin perder de vista la responsabilidad que, en todo caso, recae en los administradores del ente económico, como una de sus obligaciones principales, en el sentido de llevar la contabilidad de las operaciones del mismo **y sobre los Estados Financieros** en los términos **del artículo 19 del Decreto 2649 de 1993:** **"Importancia. Los estados financieros, cuya preparación y presentación es responsabilidad de los administradores del ente,** son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico. . . " y que, al tenor de lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, **"El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros";** certificación que, según la misma deposición, **"consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros".** (Resalto fuera de texto)

Con fundamento en lo anterior y dado que los primeros estados financieros fueron dictaminados por el revisor fiscal, en caso de producirse una modificación a ellos, se desprenden dos importantes consecuencias:

- (1) El dictamen positivo al cual alude la consulta pone de presente que el revisor fiscal ha dado fe pública respecto de las afirmaciones y contenido de los estados financieros presentados a la asamblea inicialmente, de lo cual se deduce que su modificación deberá hacerse debida y suficientemente motivada y quienes aboquen el análisis de éstos, deben ostentar la calidad de contadores públicos o contar con asesoría y soporte idóneo de

profesionales de esta rama, al tenor de lo previsto en el artículo 11 de la Ley 43 de 1990, según el cual *“Es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros”*, y

- (2) **Para lo anterior**, deberá darse aplicación al artículo 57 de la Ley 43 de 1990, en cuanto dispone que *“Ningún Contador Público podrá dictaminar o conceptuar sobre actos ejecutados o certificados por otro Contador Público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, sin antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes haya actuado en principio.”*

Puestas en conocimiento del revisor fiscal las nuevas características de los estados financieros y la motivación detallada y fundada de las modificaciones introducidas, el revisor fiscal, en cumplimiento de sus funciones deberá emitir un nuevo dictamen o informe con destino a la asamblea o junta de socios en orden a brindarle los elementos de juicio necesarios para su aprobación.

En este nuevo dictamen o informe, el revisor fiscal expresará los motivos de acuerdo o desacuerdo con los nuevos documentos, consignará sus salvedades o manifestará en forma sustentada, si considera que debe abstenerse de dictaminar positivamente los estados financieros modificados.

A LA PREGUNTA 2:

Como se acaba de puntualizar, el revisor fiscal debe *“Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”*, tal como lo ordena el numeral 7ª del Artículo 207 del Código de Comercio; disposición que se complementa con el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, en el cual se lee:

“ART. 38.—Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

*Estos estados deben ser **suscritos** por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.*

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador

público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.” (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de lo anterior que para dictaminar estados financieros, estos deben estar previamente certificados con el lleno de los requisitos arriba descritos y que dicho dictamen corresponde exclusivamente al revisor fiscal (o al contador independiente en las empresas en las cuales no se aplique la obligación de contar con revisor fiscal).

Para dicho dictamen debe observar lo establecido en el artículo 208 del Código de Comercio, además de tener en cuenta lo establecido en el artículo 7° de la Ley 43 de 1990, en el cual se lee:

“Artículo 7o. De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

(...)

3. Normas relativas a la rendición de informes.

*a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. **Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.***

b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.

*d) **Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e***

inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

e) Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.

(...)” (Resaltados fuera del texto original).

Con fundamento en lo anterior, en caso de ser necesario un nuevo dictamen sobre los estados financieros como consecuencia de haber sido modificados, habrá de darse cumplimiento a lo previsto en la disposición que antecede y en particular, el revisor fiscal que considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto; pero, además, si considera no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto, deberá manifestarlo explícita y claramente.

A LA PREGUNTA 3:

Si bien en el artículo 207 el Código de Comercio arriba transcrito **no se establece de manera taxativa** como una de las obligaciones legales del revisor fiscal el deber de asistir a las sesiones de la asamblea general, habida cuenta de la naturaleza de vigilante de los intereses de los asociados que ostenta este profesional, su asistencia a las sesiones en las cuales ellos lo citen, resulta esencial y por ende hacerlo debe considerarse como una de sus primordiales e ineludibles funciones.

Por ello, en el caso en comento, habida cuenta de que tal vez la más importante responsabilidad del revisor fiscal se orienta precisamente a informar a los integrantes del máximo órgano en relación con la situación financiera de la entidad, sus estados financieros y demás acontecimientos relevantes para su funcionamiento y proyección, brindándoles con ello a los asociados elementos de juicio idóneos y suficientes para la adopción de las decisiones de su competencia, se concluye que no existe mejor escenario para que el revisor fiscal exponga sus argumentos, conclusiones y observaciones, que las sesiones de la asamblea general, en las cuales su presencia habrá de servir, además, para atender las inquietudes que sobre el particular puedan suscitarse y eventualmente, formular las recomendaciones que pudieren resultar procedentes .

El Código de Comercio estableció en su artículo 213:

“ART. 213.—El revisor fiscal tendrá derecho a intervenir en las deliberaciones de la asamblea o de la junta de socios, y en la de juntas directivas o consejos de administración, aunque sin derecho a voto, cuando sea citado a éstas. Tendrá así mismo derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas y demás papeles de la sociedad.”

Es así que el revisor fiscal que sea citado a las sesiones de las asambleas de accionistas o juntas de socios, para ejercer el derecho que le asiste de intervenir con voz pero sin voto en ellas, deberá hacerse presente en la reunión, situación que debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 431 del Código de Comercio establece:

*“ART. 431.—Lo ocurrido en las reuniones de la asamblea se hará constar en el libro de actas. **Éstas se firmarán por el presidente de la asamblea y su secretario o, en su defecto, por el revisor fiscal.***

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

Se concluye de la parte final del inciso primero de la norma transcrita, que, en ausencia de la firma del presidente o del secretario de la asamblea, el revisor fiscal que haya sido citado a la sesión tiene el deber de suscribir la correspondiente acta.

Igual lo manifiestan en el libro sobre derecho societario titulado “Asamblea General de Accionistas” (editado en 1979), los doctores Luis Alberto Gómez Araújo y Néstor Humberto Martínez Neira, (Capítulo VII sobre las Actas, página 159) señalan: “... Sin embargo, el artículo 431, *ibídem*, contempla la posibilidad de que, a falta de una o ambas personas, el acta sea autenticada por el revisor fiscal”; pero, dado que para poder firmar las actas de las asambleas que resumen lo tratado en las mismas, se hace indispensable que este profesional haya estado presente en la sesión, pues de lo contrario mal podría avalar o certificar con su firma el contenido de éstas garantizando que es cierto lo que se encuentra detallado en ellas.

A LA PREGUNTA 4:

No existe disposición legal que taxativamente impida a la asamblea general aprobar estados financieros carentes del dictamen del revisor fiscal y en ausencia de éste. Empero, considerando que, mediante el dictamen, el revisor fiscal imprime fe pública a los estados financieros, cobran relevancia algunas disposiciones del Código de Comercio. Por un lado, el artículo 151 en el cual se ordena:

*“ART. 151. — No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades **si éstas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos**. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.*

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

PAR. — Para todos los efectos legales se entenderá que las pérdidas afectan el capital cuando a consecuencia de las mismas se reduzca el patrimonio neto por debajo del monto de dicho capital.” (Resaltado fuera del texto original)

Más adelante, en el artículo 451, *ibídem*, se ordena:

*“ART. 451.—Con sujeción a las normas generales sobre distribución de utilidades consagradas en este libro, se repartirán entre los accionistas las utilidades aprobadas por la asamblea, **justificadas por balances fidedignos** y después de hechas las reservas legal, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos.” (Resaltado fuera del texto original)*

Las normas transcritas nos permiten colegir que, dada la necesidad de contar con balances reales y fidedignos para distribuir y repartir utilidades, la aprobación por parte de la asamblea general de accionistas o junta de socios, según el caso, impartida a los estados financieros, deberá estar precedida de la opinión o dictamen favorable del revisor fiscal que les brindan fe pública, en las entidades que legal o estatutariamente deban contar con esta figura como órgano de control, si tenemos en cuenta que conforme lo manda el numeral 1ª del artículo 207 del Código de Comercio, el revisor fiscal debe, entre otras obligaciones, *“Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea*



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

OFCTCP / 0368 / 2004
CONCEPTO N° 016 / 2004
4 de noviembre de 2004 - 12:29
Página 9 de 10

general y de la junta directiva.”

Por otra parte, reiteramos que el cumplimiento del deber de asistencia del revisor fiscal a la sesión en la cual se aprueban estados financieros, permite que éste exprese a los asambleístas de manera directa su opinión sobre los mismos, sus motivos de coincidencia o discrepancia y por ende, resulta acorde con las obligaciones del revisor fiscal en particular y del contador en general, asistir a sesiones tan importantes como las descritas.

A LA PREGUNTA 5:

La aprobación de los estados financieros es un acto volitivo de la Asamblea de Accionistas o junta de socios, en razón a la información recibida en ellos de la administración como parte de su informe de gestión, información que goza de la presunción de veracidad al estar dictaminada por el revisor fiscal. La aprobación o no de dichos estados financieros conlleva la aprobación o no de los resultados de la gestión de los administradores, como claramente se infiere de los artículos 45 y 46 de la ley 222 de 1995; por tanto, el que dichos estados no sean aprobados por la asamblea, puede significar un mensaje de desaprobación a la gestión de los administradores, valga decir junta directiva y representante legal (artículo 22 de la Ley 222 de 1995) mas que una demostración de desconfianza hacia el revisor fiscal.

Conviene aclarar que cualquier manifestación de no confianza al revisor fiscal tendría que ser expresada de manera clara y precisa por la asamblea, organismo que puede removerlo cuando así lo estime conveniente, como bien lo señalan los artículos 187, 420, 210 del Código de Comercio con las mayorías también consideradas en esos mismos artículos y en el 199 *ibidem* o en los estatutos sociales.

Cabe señalar que la forma en la cual la asamblea general expresa sus opiniones se concreta mediante las decisiones aprobadas por el voto favorable de sus integrantes conforme a las mayorías legales o estatutarias, de lo cual se colige que si la asamblea lo estima conveniente, puede optar por prescindir de los servicios del revisor fiscal en el momento que estos no le satisfagan. Así, la interpretación de eventuales determinaciones ulteriores u ocultas no expresadas por los asociados escapan a la competencia de éste organismo.

Igualmente importante es señalar que el revisor fiscal está en todo su derecho de presentar su renuncia a consideración de la asamblea, en el momento en que lo estime conveniente, caso en el cual debe tenerse en cuenta lo señalado por la Superintendencia de sociedades en Concepto 15069 del 10 de agosto de 1994, en el cual señala:

“Efectos de la renuncia del revisor fiscal. “Cuando un representante legal, revisor fiscal o liquidador renuncia a su cargo y el órgano rector se reúne y acepta la renuncia propuesta o, por iniciativa propia dicho órgano los decide resolver, cesa la obligación de ellos en forma inmediata para con la sociedad, así inclusive, no se haya nombrado inmediatamente su remplazo y, por ende, no se cancele su nombre en el registro mercantil del domicilio social.

Es más, la sociedad puede acudir a la cámara de comercio respectiva e inscribir el acta que sólo contenga la decisión de la remoción o aceptación de renuncia del revisor fiscal, liquidador o representante legal no pudiéndose negar la inscripción por el hecho de que no se haya efectuado la designación del remplazo (...).

Adicionalmente es indispensable aclarar que la ley tampoco impuso la obligación de no dejar vacantes jamás los cargos de liquidador, representante legal o revisor fiscal y de obligarla a que simultáneamente con la revocatoria de uno de esos cargos tengan la obligación de hacer una nueva designación”.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 28 de septiembre de 2004 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente