



Bogotá D. C., 4 de noviembre de 2004
OFCTCP / 0367 / 2005

CONCEPTO N° 015 / 2005

Señor(a):

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 03 de agosto de 2004
Oficio: 20048-51714
GFRG-213-04

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:

1. PREGUNTA:

“CON MOTIVO DE LA CONSULTA ELEVADA ANTE EL CONSEJO NACIONAL ELECTORAL POR EL CIUDADANO JUAN CARLOS POSADA GARCIA-PEÑA, SECRETARIO GENERAL CON FUNCIONES DE REPRESENTANTE LEGAL DEL PARTIDO LIBERAL COLOMBIANO, EN LA CUAL SE SOLICITA HOMOLOGAR LA FIGURA DEL REVISOR FISCAL CON LA DE AUDITOR, CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE, Y EN CUMPLIMIENTO A LO ORDENADO POR EL, MAGISTRADO SUSTANCIADOR DR. GUILLERMO FRANCISCO REYES GONZALEZ, ME PERMITO REMITIR A SU DESPACHO EL ESCRITO DE FECHA 8 DE JUNIO DE 2004, ASÍ COMO COPIA DE LA RESOLUCIÓN No. 753 DE SEPTIEMBRE 8 DE 2003, PROFERIDA POR LA DIRECCIÓN NACIONAL LIBERAL, “CON LA CUAL SE REGLAMENTA LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 81 DE LOS ESTATUTOS DEL PARTIDO LIBERAL COLOMBIANO, DECRETO 2207 DE AGOSTO 5 DE 2003 Y RESOLUCIÓN No. 4904 DE AGOSTO 29 DE 2003”.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

OFCTCP / 0367 / 2004
CONCEPTO N° 015 / 2004
4 de noviembre de 2004 - 12:28
Página 2 de 9

RUEGO A USTED REMITIR A ESTA CORPORACIÓN UN CONCEPTO SOBRE LA NORMATIVIDAD VIGENTE EN MATERIA DE REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA INTERNA, EXPRESANDO LAS DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE CADA UNA DE LAS INSTITUCIONES Y LA POSIBILIDAD DE HOMOLOGARLAS PARA LOS EFECTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY 130 DE 1994, ESTATUTARIA DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS, DECRETO 2207 DE AGOSTO 5 DE 2003 Y RESOLUCIÓN No. 4904 DEL 29 DE AGOSTO DE 2003 PROFERIDA POR EL CONSEJO NACIONAL ELECTORAL.”

2. RESPUESTA:

Para al análisis del tema objeto de consulta, resulta necesario abordar brevemente el estudio de las figuras de la revisoría fiscal y la auditoría interna, con el objeto de establecer sus similitudes y diferencias, las cuales habrán de servir para absolver el interrogante planteado:

2.1. Revisoría fiscal

La institución de la revisoría fiscal en nuestro país se remonta a la primera mitad del siglo pasado, gracias al paulatino desarrollo comercial y financiero alcanzado por el sector empresarial de la época. Desde ese entonces y hasta hoy, su naturaleza ha sido la de actuar como órgano de control de las operaciones sociales y con el objeto de representar los intereses de los asociados frente a las actuaciones de la administración. Así, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en su Pronunciamiento 4 de 1994 manifestó:

“610. DEFINICIÓN Y OBJETIVO DE LA REVISORÍA FISCAL

1. La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señale la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

2. De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control...”

El Código de Comercio en sus artículos 203 a 217, regula lo referente a esta institución, al igual que la Ley 43 de 1990 en sus artículos 1º, 7º, 13, 37, 45, entre otros.

Del estudio de tales disposiciones, en términos generales podemos concluir que para ejercer la revisoría fiscal se requiere tener la calidad de contador público, ser designado por la asamblea de accionistas o junta de socios de la empresa o por el órgano que haga sus veces en los casos en que la ley o los estatutos obliguen a ella (contar con revisoría fiscal), y no estar incurso en ninguna de las causales de inhabilidad, incompatibilidad o conflicto de intereses consagradas en la ley.

Esta figura —la revisoría— debe ser, acorde con su naturaleza: permanente, de cobertura total, independiente en acción y criterios y preventiva, características que se expresan de la siguiente manera:

“a) Permanencia: su labor debe cubrir las operaciones en su fase de preparación, celebración y ejecución, su responsabilidad y acción deben ser permanentes, ...

b) Cobertura total: su acción debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esté vedado al revisor fiscal.

c) Independencia de acción y criterios: el revisor fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En todo caso su gestión debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control...

d) Función preventiva: la vigilancia que ejerce el revisor fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos, para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere en conductas ajenas a la licitud o a las órdenes de los órganos superiores, ...” (Circ. Externa 007 de 1996, Superintendencia Bancaria).

Teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad respecto de la cual se formula la consulta y a la que sólo le son aplicables en forma supletiva las disposiciones del Código de Comercio, debemos remitirnos a lo estipulado en el Capítulo VI de los Estatutos del Partido Liberal Colombiano, norma especial que regula esta materia.

Así, en lo referente a la elección, calidades e incompatibilidades del revisor fiscal, el artículo 78 de los estatutos establece:

“ARTICULO 78.- El revisor fiscal del Partido y su suplente serán elegidos por el Congreso Nacional del Partido para un periodo de dos años, oportunidad en que igualmente se fijará la remuneración correspondiente. En caso de que al cabo de los dos años no se reúna el Congreso Nacional del Partido, el revisor ejercerá sus funciones hasta la nueva reunión.

El revisor fiscal no podrá tener ningún nexo dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil con ninguno de los miembros de la Dirección Nacional Liberal, el secretario general, el tesorero general o el contador, ni ocupar cargos de elección popular ni en el Estado, a nombre del Partido.

PARAGRAFO.- La persona natural o jurídica que ejerza la revisoría fiscal deberá cumplir los requisitos de ley.”

En relación con las funciones del revisor fiscal, el artículo 79 de los mismos estatutos prevén:

“ARTICULO 79.- FUNCIONES.- El revisor fiscal cumplirá las siguientes funciones:

- 1. Vigilar que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta del Partido Liberal Colombiano se ajusten a las prescripciones de la ley, de los Estatutos, a las decisiones del Congreso Nacional del Partido y de la Dirección Nacional Liberal.*
- 2. Dar oportuna cuenta, por escrito, al Congreso Nacional del Partido, Dirección Nacional Liberal, Tesorería General o Secretaría General, según el caso, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de las actividades financieras y administrativas.*
- 3. Rendir su informe anual y todos aquellos que se consideren pertinentes, al Consejo Nacional Electoral.*
- 4. Velar porque la contabilidad esté al día y refleje fielmente las operaciones realizadas por el Partido; se lleven y conserven correctamente las Actas de las reuniones del Congreso Nacional del Partido y de la Dirección Nacional Liberal, la correspondencia del Partido y los comprobantes de las cuentas.*

5. *Velar porque el Partido cumpla oportunamente con sus obligaciones legales.*
6. *Rendir un informe anual sobre la situación financiera de control interno y presupuestal del Partido ante la Dirección Nacional o el Congreso Nacional del Partido, cuando sea pertinente.*
7. *Las demás que las leyes y las normas internas le señalen."*

2.2. Auditoría interna en general:

Es preciso tener en cuenta que tanto la Revisoria Fiscal como el Control Interno de donde surge la Auditoría, tienen orígenes, funciones y características propias que las diferencian y por tal razón pueden coexistir independientemente una de la otra.

Al respecto, la Superintendencia de Sociedades mediante oficio 220-28933 del 30 de noviembre de 1994, se pronunció sobre las diferencias que existen entre las dos figuras, concluyendo que ellas no son incompatibles. Algunos aparte de ese concepto informan;

"....las funciones del revisor fiscal se encuentran relacionadas en el artículo 207 del Estatuto Mercantil, y las disposiciones pertinentes de la Ley 43 de 1990. En cuanto al tema del control interno se tiene por tal, de conformidad con el artículo 1 de la Ley 87 del 29 de noviembre de 1993, como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos".

(...)

"Ese auditor interno es un funcionario de libre nombramiento y remoción, designado por el representante legal o máximo directivo del organismo respectivo".

Teniendo expuesto en términos generales las características y funciones de ambas instituciones podemos concluir :



- Las funciones del revisor fiscal de que trata el Código de Comercio son muy diferentes de las que ejercen los auditores internos.(Ley 87 de 1993).
- El revisor fiscal en el régimen societario contemplado en el Estatuto Comercial, depende exclusivamente del órgano que lo elige, llámese Asamblea General de Accionistas o junta de socios o en el caso objeto de consulta, Congreso Nacional del Partido; rinde cuentas a la sociedad o ente económico en las reuniones respectivas y cumple funciones expresamente determinadas en este ordenamiento. Además, el órgano rector puede determinar funciones y procedimientos que sedeben seguir por el cumplimiento de las mismas, eso si, siempre y cuando estén acordes con su especialidad.
- El auditor interno depende, en principio, del representante legal o máximo directivo del organismo, vale decir que depende de la administración.
- El revisor fiscal no coadministra y por el contrario tiene una total y absoluta independencia con la administración de la sociedad. El auditor interno coadministra ya que puede servir de apoyo a los directivos en la toma de decisiones.
- Una de las funciones públicas pilares del ejercicio de la revisoría fiscal consiste en otorgar fe pública sobre la información que atesta y firma, en tanto la auditoría interna se orienta a realizar una labor preventiva como instrumento de la administración del ente económico.
- Con las anteriores conclusiones, podemos determinar que la revisoria fiscal y la auditoría interna tienen orígenes, funciones y características diferentes y, por ende, pueden y deben coexistir independientemente una de la otra; o sea, no son opuestas y en caso de sociedades que estén obligadas a tener revisor fiscal de acuerdo con el Código de Comercio o la ley 43 de 1990, deben llevar a cabo su nombramiento.... "(Doctrinas y Conceptos Jurídicos- 1995, paginas 406, 407 y 408).

2.3. Auditoría interna en partidos políticos:

El sistema de auditoría interna con el cual deben contar los partidos, movimientos políticos con personería jurídica y grupos significativos de ciudadanos se halla regulada por la Resolución No. 4904 de 2003 del Consejo Nacional Electoral, disposición que en sus apartes relevantes a la consulta analizada, comentamos a continuación.

En lo tocante a la finalidad del Sistema, el inciso segundo del artículo 1° de la Resolución en comento establece:

“Este Sistema deberá garantizar el cumplimiento de sus funciones en relación con todas y cada una de las campañas de los candidatos y listas inscritas o avaladas por los partidos, movimientos o grupos significativos de ciudadanos. Deberá formar parte de la estructura orgánica de los partidos y movimientos políticos, de conformidad con sus Estatutos y las normas de la presente resolución. “

De la disposición precedente se colige que la finalidad de esta auditoría interna especial, se limita a garantizar a la administración de la persona jurídica y al Consejo Nacional Electoral el cumplimiento de sus funciones en relación con todas y cada una de las campañas de los candidatos y listas inscritas o avaladas por los partidos, movimientos o grupos significativos de ciudadanos.

Señala, igualmente, que deberá formar parte de la estructura orgánica de los partidos y movimientos políticos, lo que, a no dudarlo conlleva la necesidad de formar parte de la estructura administrativa del partido.

Las funciones asignadas al Sistema de Auditoría Interna se detallan en el artículo 3° de la misma Resolución en los siguientes términos:

“ARTÍCULO TERCERO. FUNCIONES DEL SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA. Además de las previstas en los estatutos, el Sistema de Auditoría Interna cumplirá las siguientes:

- 1) Garantizar que los recursos aportados por el Estado para el funcionamiento de los partidos y movimientos políticos y para la financiación de las campañas electorales, se destinen al cumplimiento de los fines previstos en la ley.*
- 2) Velar por el cumplimiento de las disposiciones sobre financiación de las campañas electorales y porque no se violen las sumas máximas de las contribuciones particulares y de los gastos de las campañas, de conformidad con las disposiciones vigentes.*
- 3) Adoptar las medidas necesarias para que los responsables de rendir los informes de ingresos y gastos, registren los libros de contabilidad y presenten dichos informes dentro de los plazos y condiciones estipulados por la Ley y el Consejo Nacional Electoral*
- 4) Identificar los análisis, diseños, documentación, mantenimiento y actualización eficiente de los procesos financieros y contables, así como el establecimiento de sistemas integrados de información*



financiera y otros mecanismos de verificación y evaluación confiables, aplicación de métodos y procedimientos de autocontrol, evaluación del desempeño y de resultados de los procesos de rendición de cuentas.

5) *Informar al Consejo Nacional Electoral sobre las irregularidades que se cometan en el manejo de los ingresos y gastos de funcionamiento y de las campañas electorales.”*

De la anterior relación de funciones que se espera realice el Sistema de Auditoría Interna se percibe que son claramente distintas a las asignadas por la Ley y los estatutos al revisor fiscal, afirmación que se ratifica en el texto del artículo 5° *ibídem*, donde se señalan responsabilidades al auditor interno que son totalmente ajenas a aquellas asumidas por un revisor fiscal y coincidentes, en cambio, con aquellas asignadas a los administradores. La disposición establece:

“ARTÍCULO QUINTO. RESPONSABILIDAD. El auditor interno será solidariamente responsable del manejo ilegal o fraudulento que se haga de los recursos, cuando no informe al Consejo Nacional Electoral sobre las irregularidades cometidas en la rendición de cuentas, o cuando no se acredite el Sistema de Auditoría Interna. En todos los eventos antes citados, acarreará la apertura de una investigación administrativa por parte del Consejo Nacional Electoral, en los términos del artículo 39 de la Ley 130 de 1994.”

2.4. Se concluye:

En general no es posible ser simultáneamente auditor interno y revisor fiscal. La auditoría interna es un cargo creado por la empresa que tiene como fin primordial lograr un mayor control sobre las distintas dependencias de ésta. Su naturaleza de cargo implica que se encuentra bajo dependencia de la administración, formalizada ésta por un vínculo contractual.

El precedente aserto es igualmente aplicable al caso de los partidos o movimientos políticos por las mismas razones y, además, por las sustanciales diferencias que presentan entre sí las figuras del revisor fiscal y el auditor interno, las cuales podemos resumir de la siguiente manera:

- La revisoría fiscal no puede equipararse con la auditoría interna, en tanto poseen finalidades distintas en el seno del ente económico y frente a terceros.
- El control ejercido por la revisoría fiscal al ente económico es total, mientras el alcance del examen del auditor se orienta a los términos de la Resolución 4904



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

de 2003.

OFCTCP / 0367 / 2004
CONCEPTO N° 015 / 2004
4 de noviembre de 2004 - 12:28
Página 9 de 9

- La auditoría interna opera en interés de los administradores de la entidad y del Consejo Nacional Electoral, mientras que la revisoría fiscal salvaguarda los intereses de los asociados y/o de las partes que conforman el ente económico.
- La auditoría está subordinada a la administración del ente a quien le rinde cuentas por el resultado de su gestión, mientras que la revisoría fiscal como fiscalizador y garante de los intereses del Estado y de terceros, sólo se encuentra sujeta al máximo órgano del ente.
- La cobertura del trabajo desarrollado en la auditoría interna se encuentra delimitada en el tiempo al versar sobre los recursos relativos a campañas políticas y evalúa una situación concreta conforme a la Resolución 4904 de 2003. La revisoría fiscal tiene una cobertura permanente y amplia de acuerdo con lo prescrito en la ley.

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 octubre 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