

Bogotá D. C., 21 de septiembre de 2007
OFCTCP / 0079 / 2007

CONCEPTO N° 026 / 2007

XXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 26 de mayo de 2006
Radicación: 0155
Tema: Interventoría a contratos de revisoría fiscal

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, recibida por traslado proveniente de la Contaduría General de la Nación, en la cual se plantea:

1. PREGUNTA (Textual):

“TENIENDO EN CUENTA QUE EN UNA EMPRESA DE ECONOMÍA MIXTA (SIC), REGIDA POR EL DERECHO PRIVADO, SE EXIGE QUE EL CONTRATO DE REVISORÍA FISCAL PARA CANCELACIÓN DE HONORARIOS Y LIQUIDACIÓN DEL CONTRATO, SE REQUIERE DEL VISTO BUENO DE UN INTERVENTOR DELEGADO POR LA EMPRESA, AL RESPECTO SOLICITO SU CONCEPTO PARA ACLARAR SI EL CONTRATO DE REVISOR FISCAL DEBE TENER INTERVENTORÍA QUE LA MISMA EMPRESA QUE SE AUDITA (SIC).”

2. RESPUESTA:

2.1. INTERVENTORÍA EN CONTRATOS DE DERECHO PRIVADO:

Para puntualizar la pregunta, deducimos del planteamiento expuesto por la

consultante que se trata de una sociedad de economía mixta en la cual la participación del estado es inferior a aquella que la haría someterse a las reglas del derecho público y por ende su regulación es estrictamente fundada en la legislación comercial.

Así las cosas, la interventoría es una figura concebida para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la contratación administrativa, surgida de las deposiciones sobre la materia que actualmente se consagran en la Ley 80 de 1993, lo que constituye el primer reparo que puede resaltarse en el caso materia de consulta que, insistimos, según lo expuesto por la interesada, corresponde a una sociedad comercial a la cual no le son aplicables las normas de dicha Ley y para las cuales es meramente optativo contratar alguna suerte de mecanismo tendiente a controlar el cumplimiento y ejecución de los convenios que considere ameritan de tal control¹.

Adicionalmente, aceptando en gracia de discusión que la Ley 80 fuese aplicable en nuestro caso, debemos puntualizar que la interventoría es obligatoria sólo para algunos contratos estatales, principalmente los de obras públicas, y entre ellos no aparece la exigencia para los contratos de prestación de servicios que corresponderían a la figura más cercana a la que adoptaría la vinculación de un revisor fiscal.

Se concluye de lo expuesto que este organismo no encuentra razón jurídica que le imponga a una sociedad regida por la legislación comercial la obligación de contar con interventores en sus contratos y particularmente, en el que se suscriba con el revisor fiscal.

¹ *“ARTICULO 32. —De los contratos estatales. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:*

1. Contrato de obra. Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

En los contratos de obra que hayan sido celebrados como resultado de un proceso de licitación o concurso públicos, la interventoría deberá ser contratada con una persona independiente de la entidad contratante y del contratista, quien responderá por los hechos y omisiones que le fueren imputables en los términos previstos en el artículo 53 del presente estatuto. (...)”

“ARTICULO 53. —De la responsabilidad de los consultores, interventores y asesores. Los consultores, interventores y asesores externos responderán civil y penalmente tanto por el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de consultoría, interventoría o asesoría, como por los hechos u omisiones que les fueren imputables y que causen daño o perjuicio a las entidades, derivados de la celebración y ejecución de los contratos respecto de los cuales hayan ejercido o ejerzan las funciones de consultoría, interventoría o asesoría.”

2.2. EJERCICIO INDEPENDIENTE DE LA REVISORÍA FISCAL:

Consideramos conveniente puntualizar que el ejercicio de la revisoría fiscal, como actividad que es propia de profesionales de la contaduría pública, se soporta en el postulado de la confianza pública, situación que surge de lo establecido, entre otras disposiciones, en el Artículo 10º de la Ley 43 de 1990, norma que señala:

“Artículo 10. De la Fe Pública. — La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.”

Bien se puede afirmar que la confianza pública es un postulado del cual se derivan otros principios o normas fundamentales que, en el entendido de que la revisoría fiscal es una función pública y por tanto, digna de confianza y credibilidad, razón por la cual su ejercicio encuentra nutrida regulación que impone a los profesionales que ocupan tal dignidad una actuación que, para brindar confianza a los usuarios de la información y a terceros, se caracterice por la calidad y capacidad en el desempeño del más alto cargo de fiscalización privada, en un marco de seriedad y contenido cierto e incontrovertible de lo informado y afirmado con la demostración contundente que se desprende del contenido de su atestación, dictamen u opinión.

En efecto, el principio fundamental y básico para ejercer la revisoría fiscal es la confianza del usuario en quien representa la figura legal de la fiscalización por excelencia. Por tanto, el principio básico para actuar como revisor fiscal, es la confianza pública que se ofrece a quien es o puede ser usuario de su servicio, en la seguridad de que, de este profesional, solamente se espera veracidad y certeza en lo informado o denunciado.

Este principio básico lo es, no sólo por la aceptación general y la confianza que genera, sino porque la Ley Colombiana, como ya se enunció, la presume en forma explícita en el Artículo 10 de la Ley 43 de 1990; norma que, además, se complementa con el Artículo 42 de la misma norma, en el cual se lee:

“El contador público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión.”

Para garantizar la confianza pública como fuente de credibilidad la normatividad colombiana ha establecido nueve principios básicos directamente relacionados con el precedente postulado. Ellos aparecen en el Artículo 37 de la citada Ley 43 de 1990, así:

*“Artículo 37. — En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean éstas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, **observando en todos los casos, los siguientes principios básicos de ética profesional:***

- 1. Integridad.*
- 2. Objetividad.*
- 3. Independencia.**
- 4. Responsabilidad.*
- 5. Confidencialidad.*
- 6. Observaciones de las disposiciones normativas.*
- 7. Competencia y actualización profesional.*
- 8. Difusión y colaboración.*
- 9. Respeto entre colegas.*
- 10. Conducta ética.*

Los anteriores principios básicos deberán ser aplicados por el Contador Público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción. De esta manera, contribuirá al desarrollo de la Contaduría Pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética anteriormente enunciados son aplicables a todo Contador Público por el sólo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, en cuanto sea compatible con sus funciones. (...)” (Resaltados no presentes en el texto original).

Fluye de los precisos términos de esta disposición como elemento fundamental del ejercicio de la profesión contable, la aplicación mandataria del *principio de independencia* que, en tratándose de revisores fiscales cobra marcada importancia, dadas sus particulares funciones. Es por ello que resulta de primordial interés considerar lo que el numeral 37.3 del mismo Artículo 37 considera debe entenderse por independencia:

“7.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”

La independencia tradicionalmente ha sido definida también por la profesión contable como la actitud de actuar con *integridad y objetividad* y por ello cobra relevancia la definición que el mismo artículo 37 de la Ley 43 consagra para tales principios en los siguientes términos:

“37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia. Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de un realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.”

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.”

Se colige del marco de ejercicio del cargo de revisor fiscal que se ha descrito, que la falta de independencia causa nocivos e irreparables perjuicios a las sociedades, dado que en la revisoría fiscal la independencia no se limita únicamente a lo referente al campo mental o intelectual, sino a la completa separación frente a la administración del ente económico que debe garantizarse en todo momento.

En efecto, quiso la Ley preservarle tal autonomía para aislar al revisor fiscal de toda coacción, presión o influencia proveniente de la administración o de terceros, con el objeto de preservar el mandato del Artículo 210 del Código de Comercio con base en el cual:

“El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.”

La independencia debemos concebirla bajo tres aspectos imprescindibles: independencia de acceso a la evidencia, independencia de criterio e independencia de opinión.

La ***independencia de acceso a la evidencia***, se refiere a la autonomía de establecer los procedimientos para preparar, buscar, obtener y evaluar la evidencia o certeza en la verificación, comprobación, control y evaluación de las actividades administrativas relacionadas con el ente económico al cual fiscaliza. Es él quien decide qué hace y cómo lo hace para cumplir con las funciones que la Ley y los estatutos acordes con ésta le han señalado. Para ello, la Ley 222 de 1995 al establecer los deberes de los administradores en relación con el revisor fiscal les ordenó en su Artículo 23, numeral 32, “*Velar porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la Revisoría Fiscal*”. En otras palabras, les ordenó permanecer atentos y vigilantes para que se permita el oportuno, necesario y conveniente apoyo al actuar de su fiscalizador; empero, es el revisor fiscal quien define cuándo adelantar una prueba o verificación, dónde hacerla, la forma de realizarla y la clase de documentación que requiere para ello.

La ***independencia de criterio*** tiene relación directa con la capacidad de discernimiento, es decir de distinguir una cosa de otra, valorando tal distinción y diferencia con completa autonomía analítica, de raciocinio o pensamiento. Tiene como consecuencia el soporte de la valoración de la información a la cual ha accedido y la formación de la opinión que de ella aparezca, señalando que el mismo revisor fiscal quien autónomamente decide la forma de realizar el trabajo y la obtención de la evidencia que soportará su juicio u opinión.

Independencia de opinión es la autonomía que tiene el Revisor Fiscal para formarse un juicio y expresarlo en la forma más conveniente desde su apreciación profesional, debidamente soportado por la evidencia obtenida y en relación con los actos de los administradores y sus consecuencias respecto del buen uso de los bienes y recursos administrados y el apego a las normas legales y estatutarias. Se espera de él objetividad irrefutable, no subjetividad sobre lo que debe manifestar. Por tanto su apreciación fundamentada en las conclusiones que se derivan de cada comprobación efectuada, son el resumen de lo visto, evaluado y analizado, sin que en él tenga la administración ingerencia alguna. No debe pedir concepto o parecer a los administradores o discutir con ellos sobre su juicio, por cuanto es la conclusión que luego de un determinado tiempo de labor permanente e integral, debe pronunciar, con las recomendaciones que considere apropiadas para una mejor gestión.

EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL VS. INTERVENTORÍA:

La actividad de los interventores se endereza a realizar un control sobre la ejecución y cumplimiento de las obligaciones contractuales, lo que implica que sus recomendaciones influyen, cuando menos, en la metodología utilizada para realizar la actividad y en la forma de presentarla, lo que abiertamente riñe con la indispensable independencia que debe primar en el ejercicio de la revisoría fiscal, tanto para determinar la metodología de su labor, como para concebir la forma de presentar su información, lo que, sin duda redundante, en la expresión autónoma e independiente de sus opiniones y hallazgos.

Así que la independencia de acceso a la información, de criterio y de opinión, en los términos arriba señalados, sería impracticable para un revisor fiscal que debiera someter la ejecución del contrato a una instancia ajena a él, como lo es la opinión del interventor.

Adicionalmente, la esencia de la interventoría radica en realizar actividades propias de la administración del ente económico que, por esta vía, persigue el cumplimiento de los contratos que concretan su gestión y que ejecutan sus dependientes directos o indirectos, bajo su dirección y control y con la

correspondiente obligación de la natural rendición de cuentas; de manera tal que si recordamos lo que expusimos en anteriores párrafos en el sentido de que *el revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios*, aparece con meridiana claridad la incompatibilidad manifiesta que surge, en el presente caso, frente a la pretensión de aplicar mecanismos de interventoría al ejercicio de las funciones, de suyo independientes, que debe realizar el revisor fiscal.

CONDICIONAMIENTO DEL PAGO DE HONORARIOS DEL REVISOR FISCAL:

Señala la consultante que el pago de los honorarios del revisor fiscal de este empresa comercial ha sido condicionado al visto bueno del interventor, situación que, además de los inconvenientes descritos arriba en estas páginas, puede constituirse en contravención a lo dispuesto en el Artículo 39 de la Ley 43 de 1993, disposición que establece:

“Artículo 39. — El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio.”

No en vano consagra el Artículo 44 de la misma Ley:

“Artículo 44. — El Contador Público podrá interrumpir la prestación de sus servicios en razón de los siguientes motivos:

- a) Que el usuario del servicio reciba la atención de otros profesionales que excluya la suya.*
- b) Que el usuario del servicio incumpla con las obligaciones convenidas con el Contador Público.”*

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 05 de septiembre de 2006 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,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb*