

DEL EJERCICIO PROFESIONAL Y SUS LIMITACIONES
(Concepto CCTCP 161 de Febrero 27 de 1998)

CONSULTA

1. “Un contador que trabaja por servicios, consecutivamente puede asumir el cargo de Revisor Fiscal en la misma empresa?
2. Un Auditor Externo puede firmar o avalar como revisor fiscal?
3. Que se puede hacer para que un revisor fiscal al cual se le pagaron sus honorarios presente el informe mensual?”

CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó el siguiente concepto:

1. El Contador Público de una persona jurídica, sin importar su forma de vinculación con la misma no puede en ningún momento pasar a ser su revisor fiscal, como quiera que entraría a auditar su propia labor de contador que desarrollo en el pasado inmediato, lo cual equivale a constituirse en juez y parte de sus propias actuaciones y ello es de suyo inadmisibile y atenta contra los principios básicos de la ética profesional consagrados en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990 y se encontraría incurso en un conflicto de intereses.

Debe entenderse que la inhabilidad descrita es aplicable en cualquier época, es decir el paso del tiempo no la subsana, es permanente, lo que equivale a sostener que un contador público no podrá dictaminar como revisor fiscal su propio trabajo desarrollado como contador en la misma empresa, esté vinculado a ella como contratista independiente o como empleado.

Ahora bien, es importante anotar que el límite de seis (6) meses consignado en el artículo 51 ibídem se refiere a que pasado este lapso un contador público que fuese empleado, puede aspirar a ser auditor externo o revisor fiscal sino va a auditar o fiscalizar sus propias actuaciones realizadas como empleado por las mismas razones expuestas anteriormente, caso contrario incurrirá en violación del artículo 37 de la Ley 43 de 1990

Antes de entrar a resolver el interrogante planteado, es conveniente precisar que el análisis se hace exclusivamente sobre el hecho de que el auditor externo firme como revisor fiscal, ya que el término avalar es más propio de la actividad crediticia, concretamente de los títulos valores (artículos 633 y ss. del Código de Comercio) que de la labor de un revisor fiscal.

2. El auditor externo no puede, ni debe firmar como revisor fiscal teniendo en cuenta lo siguiente :

a) Origen : El origen de las dos instituciones es diferente, mientras que la Revisoría Fiscal tiene origen legal, la auditoria externa es meramente contractual.

b) Funciones : Por su origen diferente, sus funciones tambien son diferentes; es decir, las del revisor fiscal son las determinadas en la ley y los estatutos, mientras que las del auditor externo son determinadas en el contrato respectivo.

c) Nominadores : Al revisor fiscal lo designa la Asamblea General de Accionistas o la Junta General de Socios en cumplimiento de una de sus funciones propias e indelegables, mientras que al auditor externo lo designa directamente la Administración de la Sociedad.

d) Subordinación : El revisor fiscal no tiene ninguna subordinación con la Sociedad, es un vocero de los asociados, es de libre nombramiento y remoción del máximo órgano social, pero como lo dice la Circular Conjunta S.S. - 005 - S.B. 076- C.N.V. - 015 de septiembre 19 de 1989 hoy Circular Básica Jurídica para la Superintendencia Bancaria, "... pero una vez acepte el cargo y se efectúe su registro en la Cámara de Comercio del domicilio social, dicho cargo no se extingue por convención contractual ...". (Subrayado fuera de texto). En cambio el auditor externo depende directamente de la Administración de la Sociedad.

e) Informes: el revisor fiscal dictamina los estados financieros y rinde sus informes a la máxima autoridad societaria y en algunos casos a los organismos de control del Estado; mientras que el auditor externo, presenta sus informes a la Administración de la Sociedad y no tiene ninguna posibilidad de presentarlos a la Asamblea o a la Junta de Socios.

f) Obligatoriedad: El revisor fiscal es obligatorio para las Sociedades en que la ley exija este cargo, especialmente para las Sociedades Civiles y Comerciales por acciones (Código de Comercio artículo 203 y Ley 222 de 1995) y según los activos sociales (Artículo 13 Ley 43 de 1990); en cambio la auditoria externa es opcional.

g) Independencia : La circular citada dispone que el revisor fiscal "... debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basada 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 ajeno a cualquier tipo de subordinación respecto de los administrados que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control (Artículo 210 del Código de Comercio.) ...".

Adicionalmente, el dictamen del revisor fiscal y su trabajo ha sido objeto de los pronunciamientos No. 1, 2, 4,5,6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Esa independencia en el caso del revisor fiscal no admite ninguna excepción, no es tan evidente en el caso del auditor externo que depende, como se dijo, de la administración, le presenta su informe sin tener que cumplir normatividad alguna y puede ejercer la labor en forma temporal u ocasional de acuerdo con el trabajo contratado.

h) Dictamen : El revisor fiscal por disposición legal emite su dictamen con todas las consecuencias legales de acuerdo con lo que se dijo anteriormente, sobre los estados financieros, haciendo una auditoria integral (financiera, de cumplimiento, de gestión, de control interno, en los términos de la Circular Externa No. 14 de 1997 de la Superintendencia de Sociedades), entre tanto, el auditor externo no.

i) Responsabilidad : la del revisor fiscal es civil derivada del ejercicio de su profesión; administrativa como quiera que esta sujeto en caso de incumplimiento a las sanciones impuestas por las autoridades según el ordenamiento legal (Arts 216 C. de Co., 23 del Decreto 2920 de 1982 y 12 ordinal 6o de la Ley 32 de 1979); disciplinarias que pueden ser impuestas por la Junta Central de Contadores (artículos 23,24,25, 26 y 27 de la Ley 43 de 1990); y penal (Ley 190 de 1995 y artículos 42,43 y 45 de la Ley 222 de 1995), en cambio la del auditor externo será civil por incumplimiento de un contrato y eventualmente, por ser Contador Público, disciplinario a través de la Junta Central de Contadores.

De otra parte, con relación al artículo 38 de la Ley 222 de 1995, que al definir los estados financieros dictaminados contempla la posibilidad que en un momento determinado no haya revisor fiscal para emitir la opinión profesional sobre los mismos, permite que lo haga un contador público INDEPENDIENTE, debe entenderse definitivamente, que no lo podrá hacer el auditor externo por no ser un profesional independiente como se dijo anteriormente.

3. Finalmente en cuanto a la pregunta de los medios para exigir un informe del Revisor Fiscal a quien se pagaron los honorarios, nos permitimos informarle que de conformidad con lo dispuesto por la Ley 43 de 1990 corresponde a la Junta Central de Contadores dirimir los conflictos presentados entre un contador público y su cliente como quiera que es el Tribunal Disciplinario de la profesión en los términos de los artículos 23, 24, 25, 26, 27 y 28 de la misma ley y demás normas concordantes.