

**FUNCION DE IMPARTIR INSTRUCCIONES PARA LOS
REVISORES FISCALES Y EL CONCEPTO DE
MATERIALIDAD E IMPORTANCIA RELATIVA
(Concepto CCTCP 125 de Agosto 27 de 1997)**

CONSULTA

Comentarios y consideraciones sobre las consultas resueltas por este Organismo, publicadas en el Boletín Informativo No. 9 de Octubre de 1996, con los Nos. 1 y 2, sobre las implicaciones y medidas que debe tomar todo Contador respecto a los registros contables de una compañía fideicomitente y la corrección de errores en los estados financieros, solicitando el criterio de este CONSEJO en relación con:

“1. Las funciones del Revisor Fiscal mencionadas en los Numerales 4 y 6 del Artículo 207 del Código de Comercio y que por su redacción podrían llevar a que éste sea juez y parte en una entidad. Velar porque se lleve la contabilidad o impartir instrucciones son funciones administrativas; la Revisoría Fiscal debería dar las recomendaciones oportunas cuando se presenten desviaciones; otra cosa es que las Administraciones de las entidades acojan o no las sugerencias como parte de sus funciones (para ellas si) de velar porque todo se lleve adecuadamente y de impartir las instrucciones que correspondan.

2. Las consideraciones de materialidad e importancia relativa para la emisión de información financiera y para dictaminar sobre la estructura de control interno de la entidad”.

CONCEPTO

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

1. Antes de involucrarnos en la respuesta a la primera pregunta, es necesario ubicar la naturaleza jurídica de las funciones del Revisor Fiscal establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio.

Las funciones del Revisor Fiscal son de imperativo cumplimiento al estar inmersas en una normatividad calificada de orden público, como lo es el Decreto 410 de 1971, ya que tiende a asegurar la organización que posee una sociedad para su normal y correcto funcionamiento, y tiene como característica predominante que interesa más a la comunidad que los hombres individualmente considerados; se inspira más en el interés general que en los individuos. En este orden de ideas, la voluntad social exteriorizada por la Asamblea General de Accionistas carece de competencia para alterarlas, suprimirlas, condicionarlas o sustituirlas.

Además, el Código de Comercio no sólo ordena la existencia del Revisor Fiscal, sino que impone una serie de funciones, las cuales la ley establece en un sentido y alcances propios y donde el legislador no distingue, no le es permitido al intérprete distinguir. Luego las funciones del Revisor Fiscal tienen la naturaleza de ser “no renunciables”.

Los numerales 4 y 6 del artículo 207 del Código de Comercio, consagran la facultad de impartir instrucciones así:

“Son funciones del Revisor Fiscal: ...

4) Velar porque se lleve 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 que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines; ...

6) Impartir las instrucciones ... que sean necesarias para establecer un control permanente sobre los valores sociales”.

Bermúdez, Silvia y Bermúdez, Hernando en su tesis de grado para optar el título de Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana en 1985 titulada “Revisoría Fiscal - Comentarios al Código de Comercio” expresa en la página 635 lo siguiente:

“En consecuencia, cuando se permite al Revisor dar instrucciones sobre el control de los valores sociales, se le hace co-responsable con los administradores por las deficiencias del control interno, sin que posteriormente las pueda invocar para eximir su responsabilidad en los dictámenes de estados financieros que no presentan fielmente la realidad contable de la sociedad”.

La Real Academia de la Lengua Española expresa lo siguiente:

Impartir: (transitivo) Repartir, Comunicar.

Instruir: (transitivo) Velar sobre una persona o cosa, cuidar de ella.

En relación con el transitivo enunciado dícese del verbo cuya acción recae o puede recaer en alguna persona, cosa, o animal distinto de sujeto.

En este orden de ideas la responsabilidad de los administradores (Junta Directiva y Gerente) es por la existencia y adecuado control de todas las actividades de la sociedad que recae sobre los bienes y valores sociales. La responsabilidad de la Revisoría Fiscal es la de vigilar que los administradores implementen un sistema de control adecuado, luego su control recae es sobre los actos de los administradores. Con este propósito, Revisoría Fiscal impartirá las instrucciones al órgano societario que este en condiciones de implementar su corrección.

Se debe insistir en el doble propósito de las instrucciones. De un lado han de utilizarse para corregir cuando se ha detectado una irregularidad (violación de una norma). Pero también debe impartirse instrucción con el fin de mejorar los procedimientos de control aunque no haya ocurrido una irregularidad.

Desarrollada la función de impartir instrucción sobre los actos de los administradores, esto es, vigilando que éstos estén desarrollando las funciones establecidas en la ley, los estatutos así como lo que dispongan para ellos el máximo órgano social, la Revisoría Fiscal estaría cumpliendo con el mandato legal establecido en el Código de Comercio. Cosa distinta, valga decir, si su control está recayendo sobre los bienes y valores sociales disponiendo sobre su utilización o implementación se estaría en presencia de una coadministración que repugna a lo esperado del órgano societario de fiscalización.

2. Estamos de acuerdo con el consultante en lo referente a la segunda inquietud planteada, por lo cual es preciso recordar que en el capítulo III sobre Normas Básicas del Decreto 2649 de 1993,

por medio del cual se reglamentó la contabilidad en general y se expidieron las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados para Colombia, se desarrollo el artículo 16 sobre la Importancia relativa o materialidad en los siguientes términos:

“El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.

Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda”.

De la lectura a la norma transcrita puede concluirse que debe aplicarse en forma individual por cada uno de los entes económicos, observando siempre que se cumpla con las cualidades de la información contable tratada en el artículo 4 ibídem.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la norma citada, importancia relativa o materialidad, para dictaminar sobre la estructura del control interno esta haciendo referencia de acuerdo con las consideraciones planteadas en su escrito, a la corrección de errores en los estados financieros y a la aprobación de los mismos.

No sobra recordar que este Consejo señaló su criterio en relación con la Auditoría de Control Interno e Importancia Relativa - Riesgo Probable (numerales 101 al 105) a través de los Pronunciamientos Números 4 y 7 sobre Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y Revisoría Fiscal, respectivamente.