



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 24 DE JULIO DE 2007

CTCP N° 158 / 2007

Señor(a):

000000000000000000
000000000000000000
000000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA.....:	13 de marzo de 2007
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentación Directa
N° DE RADICACIÓN CTCP....:	
TEMAS.....:	Alcance firma de revisor fiscal caja compensación integrante unión temporal

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, en la cual se plantea:

PREGUNTA 1 (Textual):

“ Me desempeño como revisora fiscal de una caja de compensación familiar, esta corporación junto con otras cajas de compensación, para acceder a la contratación del régimen subsidiado en salud con los entes territoriales, creo una unión temporal que integra a 11 miembros. El documento suscrito entre los miembros establecía que cada miembro debía llevar la contabilidad de la parte operativa que cada uno iba a ejecutar (sin principio de unidad de empresa), así se hizo y cada caja de compensación miembro de la unión temporal abrió contabilidad independiente al resto de los recursos y se consolidaba esta información para rendir los estados financieros de cada Corporación, en esta Caja esta contabilidad tiene su propio contador, diferente al de la Corporación. En mis dictámenes siempre



tuve el cuidado de expresar que la contabilidad se registra en forma independiente, pero se presenta en forma consolidada con la de la Caja de Compensación Familiar, por ser operadores de esta contratación, el dictamen de los Estados Financieros y de los actos administrativos de la unión temporal, son de pertinencia y responsabilidad del Revisor Fiscal de la misma. Por instrucciones expresas de la Supersalud la unión temporal debe actualizar toda su contabilidad y presentar en forma consolidada (11cajas) los estados financieros, por lo tanto se les esta remitiendo toda la información.

La superintendencia del subsidio familiar en una visita rutinaria, encontró en la contabilidad de la unión temporal unos registros contables que no fueron de su aceptación y he recibido comunicaciones donde me hacen responsable de omitir situaciones que se constituyen en violaciones al Decreto 2649 de 1.993, porque según su apreciación son mi responsabilidad porque la información de los estados financieros se presenta consolidada y la aclaración que siempre incluyo en mis dictámenes no son validos.

Por lo expuesto aquí, requiero un concepto en relación a los siguientes interrogantes.

Si la Unión Temporal cuenta con su propio Representante Legal, Junta Directiva y Revisor Fiscal, con la contabilidad centralizada y consolidada a nivel nacional, cual es o hasta donde llega mi responsabilidad si yo soy revisora fiscal de un ente diferente a la unión temporal?

Es pertinente en mis dictámenes, dictaminar fraccionado un estado financiero de un ente económico del cual no he sido elegida como revisora fiscal?

De existir responsabilidad sobre las actuaciones administrativas y sobre la información de estos estados financieros, requiero me hagan conocer las leyes o normas o jurisprudencia que demuestre mi desconocimiento en la materia.?"

RESPUESTA

CON EL FIN DE DAR ADECUADA RESPUESTA A LOS INTERROGANTES PLANTEADOS EN LA CONSULTA, EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA CONSIDERO NECESARIO SOLICITAR AMPLIACION DE LA CONSULTA, A EFECTO DE CONTAR CON MAYORES ELEMENTOS DE JUICIO EN EL ANALISIS DE LA SITUACION PLANTEADA. LA SOLICITUD DE AMPLIACION DE LA CONSULTA FUE ATENDIDA EN LOS SIGUIENTES TERMINOS:



AMPLIACION CONSULTA

En respuesta a las aclaraciones solicitadas por Ustedes, me permito explicar de acuerdo a su solicitud.

1. Forma da operación de la Unión Temporal.

Se conformó con la participación de once (11) Cajas de compensación Familiar en el país, cuyos ingresos eran los contratos del régimen subsidiado de salud de los municipios, el documento inicial que los Directores de las cajas firmaron para la creación de la Unión Temporal, se baso en los siguientes términos:

- a) Crear la Unión Temporal con sede administrativa en Bogotá.*
- b) Cada miembro (Caja de Compensación) en su departamento firmaba y negociaba los contratos (sic) con los alcaldes, por medio de un poder que le otorgaba el representante legal de la Unión Temporal, es decir el control político quedaba centralizado en los directores de las Cajas miembros de la Unión Temporal.*
- c) Como la contratación cada miembro la centralizo en su Caja, la contabilidad de los contratos quedo en manos de cada miembro y se concertó que cada miembro respondería por la negociación, la contratación, la contabilidad, la rentabilidad o pérdida, que debía asumirla cada Caja de Compensación.*
- d) Se eligió en Bogotá al Revisor Fiscal de la Unión Temporal por exigencia del Ministerio de Salud, solo para que firmara la información de la Superintendencia de Salud, que correspondía a datos parciales sacados de la contabilidad, donde cada miembro remitía dichos datos y en Bogotá se consolidaban.*

Ante esta situación muchos Revisores fiscales que estábamos viendo el proceso nos pronunciarnos sobre varios puntos:

- a.- El documento suscrito para la creación de la Unión Temporal no se ajustaba a los conceptos emitidos por la DIAN ni los emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría, en cuanto a la organización administrativa, contable, tributaria y financiera de las Uniones Temporales.*
- b.- La Unión Temporal debía estar organizada como una unidad de empresa, con su contabilidad centralizada en la sede y los Estados Financieros consolidados de las 11 Cajas, para evaluar la gestión de la misma, de igual manera para que el Revisor Fiscal desempeñara sus funciones conforme exige la Ley.*
- c.- La forma de querer manejar la contabilidad en 11 partes y 12 con la parte de la sede en Bogotá, con el riesgo de que las utilidades o pérdidas las asumía la Caja de Compensación, iba en contravía con la Ley 21 de 1982, ya que el sistema del*



*subsidio Familiar no fue diseñado para absorber perdidas en negocios accesorios.
d.- Que cada Caja iría a manejar 1/12 parte de la contabilidad de la Unión Temporal y que los Revisores Fiscales de las Cajas ante esa situación, no tendríamos ninguna responsabilidad, ya que la obligación legal recaía sobre el Revisor Fiscal de la Unión Temporal.*

La Superintendencia del Subsidio Familiar a pesar de solicitar su pronunciamiento al respecto, no lo hizo, no concreto responsabilidades y solo se limitó a expresar que esa Unión Temporal no era vigilada por ellos, sino por la Superintendencia de Salud.

Sin embargo nuestras observaciones fueron mal interpretadas por los Directores de las Cajas miembros, al punto que expresaron que éramos enemigos de la U.T.

Al cabo de 5 años de estar funcionando de la misma manera, la Superintendencia de Salud visitó las instalaciones de la sede de la Unión Temporal y en el informe final expresaron las mismas observaciones que los Revisores Fiscales habíamos manifestado, les exigieron la centralización y actualización contable desde su creación y al Revisor Fiscal le sugirieron presencia en cada una de las Cajas miembros para verificar gestión y para la estandarización de los procedimientos contables y control de los contratos con los entes territoriales e informes.

Durante todo este tiempo, siempre en los dictámenes de la Caja de Compensación Familiar de la Guajira, que es el ente económico que fiscalizo, expresé lo siguiente:

“Se deja constancia que la Caja de compensación Familiar de la Guajira tiene una Unión Temporal con otra Cajas denominada CAJASALUD y que los actos administrativos, los Estados Financieros y la vigilancia de este ente de salud es de competencia del Revisor Fiscal de dicha órgano, sin embargo se aclara que en los Estados Financieros aquí presentados se encuentra integrada la contabilidad de Caja salud.”

Todo funciono bien, hasta que en el año 2005 el contador de la Unión Temporal asignado a esta Caja, hizo varios registros a la cuenta RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, como ese Contador no es el de mi ente fiscalizado, yo me limité a mi responsabilidad que es la Caja de Compensación Familiar de la Guajira, entendiendo que esos registros eran conocidos por el Revisor Fiscal de la Unión Temporal que son de su competencia, se consolido los Estados Financieros (Caja de Guajira y la U.T. de contratos Guajira), se presentaron, fueron aprobados, se enviaron a la Superintendencia del Subsidio Familiar y ellos en su entender, han manifestado lo siguiente:



“En relación con la respuesta del porque de los movimientos Débitos y Créditos realizados al PATRIMONIO afectando directamente el resultado de ejercicios anteriores, la cual dice “...se registro bajo el criterio profesional del Contador de turno, que considero pertinente llevar esas partidas a esta cuenta por tratarse de transacciones de vigencias anteriores...”

Se deduce que al no registrarse las partidas en el Estado de Resultado del año 2005, el mismo se distorsionó.

Es importante anotar que esta situación es de responsabilidad de la Revisoría Fiscal, la cual en cumplimiento de sus obligaciones legales debió dar su objeción por los registros contables realizados a la Corporación, en el informe del Dictamen. En lo referente a la fe pública, el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 trata sobre las presunciones que establece la firma de un Contador Público. La omisión en relación con los contenidos de los informes del Revisor Fiscal constituye falta en el ejercicio del cargo.

Se entiende por Dictamen un informe mediante el cual el Revisor Fiscal expresa su juicio profesional respecto a los Estados Financieros sometidos a su examen y fiscalización, el cual debe integrar todos los contenidos establecidos en las normas legales....

Por lo tanto, esta Superintendencia solicita respuesta sobre el particular a la Revisora Fiscal”.

Su interpretación es que al unir las contabilidades, la de Caja de la Guajira con la de los contratos en la Guajira de la U.T., se forma un solo Estado Financiero Consolidado de toda la Caja, esta adición compromete la gestión de dos entes económicos, la veracidad de las dos contabilidades y los resultados, por lo que expresan que los resultados deficitarios de la U.T. absorben el patrimonio de la Caja, hecho que debido examinar y objetar, situación de la cual se me responsabiliza.

Ante lo complejo de la forma como se creo y se manejo la U.T., las investigaciones que la Superintendencia ha venido haciendo a los demás Revisores Fiscales de las Cajas miembros de la U.T., basados en el mismo argumento, los diferentes criterios que se manejan entre las dos superintendencias y el mayor de todos es que de buenas a primeras nuestra Súper subsidio que divago el concepto con relación a la creación, manejo y control de la U.T., sea ella misma quien responsabilice a los Revisores Fiscales de las Cajas miembros por lo bueno o lo malo de la gestión de la U.T. en cada Caja, surge la pregunta siguiente que siempre me ha dado vueltas:

- *Que hace entonces el Revisor Fiscal de Caja salud U.T*
- *Cual es su papel en esta controversia de criterios*
- *De quien es la responsabilidad de los registros a la contabilidad de Caja salud*



U.T. de los contratos en la Guajira a la cuenta RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES de la misma contabilidad de Caja salud U.T.

- *Si la Unión Temporal cuenta con su propio Representante Legal, Junta Directiva y Revisor Fiscal, con la contabilidad centralizada y consolidada a nivel nacional por exigencia de la Superintendencia de Salud, cual es o hasta donde llega mi responsabilidad en este asunto.*
- *Debo en los próximos dictámenes de la Caja de Compensación, dictaminar sobre los asuntos de la Caja salud U.T., cuando esta información es la 1/12 parte de la contabilidad total y yo no soy su Revisora Fiscal.*
- *De existir responsabilidad sobre las actuaciones administrativas y sobre las informaciones contables de los dos entes, requiero me hagan conocer las leyes o normas o jurisprudencia que demuestre mi responsabilidad, la falta de criterio o desconocimiento en la materia.*

Espero que estas aclaraciones den mayor conocimiento al caso planteado y nos resuelvan muchos conflictos actuales y futuros.

RESPUESTA:

Una vez analizados los planteamientos tanto de la consulta inicial, como de la ampliación de la misma, referentes a la responsabilidad del Revisor Fiscal en el dictamen de los estados financieros de una caja de compensación familiar que forma parte de la unión temporal, responsable de un contrato de operación con el régimen subsidiado de salud, nos permitimos hacer las siguientes precisiones:

En primera instancia se deben tener en cuenta, aspectos esenciales de un consorcio o unión temporal, para lo cual nos remitimos al fallo del Consejo de Estado, de Julio 23 de 1987, que al respecto dice:

“Las principales características comunes a los consorcios y las uniones temporales son:

- Agrupaciones de personas naturales o jurídicas que ejercen una actividad económica similar, conexa o complementaria, que unen esfuerzos con animo de colaboración para la gestión de un interés común, como puede ser la participación en contratos, principalmente con el Estado.
- No tienen personería jurídica propia.
- Pueden mantener recursos comunes para sufragar los gastos generados por la alianza....”

En lo que respecta al desempeño del revisor fiscal en los entes económicos, es de



anotar que dicha institución de control tiene a su cargo adelantar funciones integrales de inspección y vigilancia permanente en las organizaciones, de manera que sirva de garante ante los diferentes interesados en conocer sobre las actividades desarrolladas por aquellas. El revisor fiscal debe cumplir con las funciones asignadas bien mediante estatutos en el caso de personas jurídicas, o bien mediante contratos para el caso de consorcios o uniones temporales. En todo caso las mencionadas disposiciones en cada tipo de empresa, siempre deben estar en consonancia con las normatividad legal vigente en la materia.

Es así que sobre el desempeño del revisor fiscal en los consorcios, la orientación profesional No 04 de Julio 4 de 2002, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que en su numeral 5.6, contempla:

*“...Dado que el consorcio y la unión temporal **no son una sociedad comercial, en sentido jurídico**, la designación del revisor fiscal es potestativa; debe establecerse su nombramiento, se debe incluir en el contrato, **al igual que las funciones que debe cumplir, las cuales deben estar acordes con las leyes**. A falta de éstas cumplirá las funciones indicadas en el artículo 207 del Código de Comercio. “*

Siendo entonces que el consorcio o unión temporal no es una persona jurídica legalmente constituida, sino que realmente corresponde a un tipo de asociación de colaboración empresarial, para la cual la Revisoría Fiscal es optativa y sus funciones le son asignadas contractualmente. En caso de no existir disposiciones expresas sobre el desempeño del revisor fiscal, para el ejercicio de dicha labor se debe toma como referente lo contemplado en el Art. 207 del Código de Comercio, que establece las funciones a desarrollar por la revisoría fiscal, como institución independiente de control integral y permanente en las organizaciones.

Para una mayor ilustración respecto de las funciones del revisor fiscal cuando éstas no se encuentran expresamente determinadas en disposiciones estatutarias o contractuales de las entidades, nos permitimos desarrollar a continuación lo contemplado al respecto en el Art.207 del Código del Comercio:

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

La labor del revisor fiscal esta encaminada a velar porque la administración del ente económico cumpla con las leyes aplicables, así como con los acuerdos particulares (estatutos, y decisiones de los órganos de administración), cuidando siempre de que la normatividad interna este dando cumplimiento a la realización



del objeto social de la compañía, como también a las disposiciones legales que deben ser atendidas por la entidad.

Esta función plantea que el revisor fiscal debe en principio tener un conocimiento amplio y suficiente de la entidad bajo su control, de forma tal que puede efectuar un adecuado seguimiento a las actividades y procesos en sus niveles directivo, administrativo y operacional, atendiendo la naturaleza de la empresa; al mismo tiempo que verifica el cumplimiento por parte de los administradores de la normatividad aplicable, con sujeción al objeto y función social del ente fiscalizado.

Es claro que el revisor fiscal de determinado ente económico, debe desarrollar sus funciones de vigilancia y control atendiendo la naturaleza del mismo, en el caso de tratarse de una persona jurídica legalmente constituida debe velar por el cumplimiento de las diferentes disposiciones estatutarias, y en el caso de que su gestión de control se adelante, en empresas que no tienen el carácter legal como tal, caso de consorcios o uniones temporales se debe ceñir a las estipulaciones contractuales que le competen en el ejercicio de su cargo, cuidando siempre que sus funciones estén en consonancia con las disposiciones legales.

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.

Una de las razones de la existencia de la Revisoría Fiscal es precisamente la defensa de los intereses empresariales, por lo tanto cuando el revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones y en los actos objeto de vigilancia detecta irregularidades, debe ponerlas oportunamente en conocimiento de la administración, y si es el caso de la junta directiva, o junta de socios, a fin de que el ente social adopte las medidas correctivas que considere pertinentes.

Puede advertirse que esta obligación del revisor fiscal es una consecuencia directa de la prevista en el ordinal primero del comentado Artículo 207, pues, conforme con el presente numeral, el revisor fiscal, debe rendir un informe (o dar cuenta) por escrito a los órganos sociales sobre las irregularidades que detecte; obligación que debe concretarse ante quien ostente legalmente la facultad de adoptar las decisiones encaminadas a resolver y subsanar las irregularidades, que, tal como han sido definidas en el Artículo 84 de la Ley 222 de 1995 refiriéndose a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Sociedades, corresponden principalmente a:



- a) Abusos de sus órganos de dirección, administración o fiscalización, que impliquen desconocimiento de los derechos de los asociados o violación grave o reiterada de las normas legales o estatutarias;
- b) Suministro al público, a la superintendencia o cualquier organismo estatal, de información que no se ajuste a la realidad;
- c) **No llevar contabilidad de acuerdo con la ley o con los principios contables de aceptación general, y**
- d) Realización de operaciones no comprendidas en su objetos social.

Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que los hallazgos del revisor fiscal no pueden ser comunicados discrecionalmente, sino que ellos deben informarse, en primera instancia, a los administradores y socios de la compañía para que se adopten los correctivos a que haya lugar y, en casos excepcionales, a las autoridades competentes, sea por su competencia de inspección, vigilancia y control, o por tratarse de infracciones bien sea policivas, penales o de orden público que ameriten dar aviso prioritario a las autoridades a cargo, para efectos preventivos de interés general.

Es importante tener en cuenta en este punto lo dispuesto por el Código de Comercio (Art. 214), en lo que respecta a que el Revisor Fiscal solamente puede comunicar los hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de sus funciones, en la forma y en los casos previstos en las leyes. Es claro que el revisor fiscal debe tener un adecuado soporte, que le permita sustentar la información que esta suministrando, para lo cual debe emplear los mecanismos necesarios que le permitan identificar y controlar los riesgos que puedan estar amenazando el correcto desempeño de la entidad vigilada.

3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y la vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados. La Revisoría Fiscal tiene el deber de colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan fiscalización, inspección, vigilancia o control de la respectiva entidad.

En razón de que el revisor fiscal, debe cumplir con sus funciones de forma independiente objetiva e imparcial, es precisamente la persona más indicada para colaborar con los organismos del Estado que ejerzan algún tipo de supervisión sobre la sociedad. Por lo anterior, le corresponde coadyuvar con las entidades de control, siendo que en el momento que éstas requieran de su apoyo en aspectos específicos, debe estar presto a informar sobre el desempeño de la compañía, en la forma y con



la oportunidad que le sean solicitados; obligación de la cual no puede sustraerse, so pena de violación de la norma, al desempeñar funciones de vigilancia en la compañía por delegación del Estado.

El Revisor Fiscal se encuentra obligado no solo por la ley sino por su propio código de Ética, a denunciar todas las irregularidades que sean detectadas en el ejercicio de sus funciones, como quiera que es el representante de los intereses de los asociados y del propio Estado. Así mismo debe prestar toda la colaboración a los diferentes organismos y a las autoridades, suministrando la información que requieran de todo aquello de que deba dar cuenta por la naturaleza de su cargo.

4. Velar por que se lleven 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 por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.

El Revisor Fiscal debe cerciorarse de que toda operación o acto de los administradores se ajuste a las normas externas e internas aplicables a la sociedad de acuerdo con su objeto social, dando oportuna cuenta de eventuales desviaciones; es innegable la relevancia de la función asignada en este punto, pues dichas actividades se concretan en los hechos económicos que se registran contablemente, o quedan consignados en los correspondientes libros de actas de los órganos sociales.

Para el caso de los libros de contabilidad, el examen se orientará a establecer si sus registros corresponden a la forma y condiciones dispuestas en las normas contables de general aceptación en Colombia, particularmente las del Código de Comercio, artículos 48 a 74 y el Decreto 2649 de 1993 sobre la forma de llevar la contabilidad y las prohibiciones relativas a la misma.

En caso de detectar alguna violación a la normatividad legal, estatutaria o de instrucciones impartidas por los órganos de la empresa, como por ejemplo: atraso de la contabilidad, de los libros de actas, no aplicación de principios o normas de contabilidad, realización de actividades no contempladas en el objeto social, las cuales pudieren constituir una irregularidad, el revisor fiscal debe informarlo e impartir las instrucciones respectivas a los órganos de la administración y dirección de la entidad.

En cumplimiento de lo dispuesto en el presente numeral, el revisor fiscal debe, impartir las instrucciones necesarias para que se apliquen los correctivos que según su evaluación sean necesarios, facultad que debe entenderse como la



capacidad otorgada por la Ley para que, dado el conocimiento que se le atribuye, pueda comunicar y participar a la administración de su criterio respecto de las tareas que se le han asignado, sin que por ello pueda perderse de vista, que la responsabilidad de llevar la contabilidad y los libros de actas está en cabeza de los administradores.

5. *Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier título.*

Esta función consiste en tener el debido cuidado en examinar y reconocer periódicamente, los bienes de la sociedad, para asegurarse de que existen real y efectivamente, y que se han adoptado las medidas necesarias para su conservación y seguridad. La responsabilidad de la sociedad no se circunscribe a los bienes propios, sino que se extiende a aquellos que por alguna circunstancia estén bajo su protección o a su cargo a cualquier título, por lo cual merecen su custodia para evitar que se pueda derivar alguna consecuencia en detrimento del patrimonio económico de la empresa.

En virtud de lo anterior, el legislador ha hecho recaer en el Revisor Fiscal como actividad propia y permanente dentro de sus funciones, la responsabilidad de evaluar y opinar sobre las medidas y el sistema de control interno existentes en la empresa, que permitan brindar seguridad, sobre la conservación y adecuado manejo de los bienes de la sociedad. El revisor fiscal debe velar porque la administración tenga implementados los procedimientos técnicos de control requeridos para el debido manejo de los bienes, en forma ajustada a las características propias del ente, por lo cual se observa que también se le asigna, una responsabilidad informativa en aspectos como: uso adecuado de los bienes que garantice su estado normal y duración, así como las medidas de protección contra eventuales riesgos.

6. *Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente de los valores sociales.*

El papel del Revisor Fiscal no es meramente pasivo, sino que, por el contrario, como claramente lo contempla la ley, está en obligación de pedir informes, practicar inspecciones, impartir instrucciones, y en general desarrollar toda la actividad necesaria para ejercer un permanente y efectivo control sobre los valores sociales.

En el desarrollo de su intervención, el revisor fiscal debe practicar las inspecciones que considere necesarias para tener la seguridad de que los bienes sociales, es



decir los activos poseídos a cualquier título, están a salvo de cualquier eventualidad que pudiera afectarlos, y traer consecuencias negativas para la sociedad, para lo cual verificará asiduamente los rubros de balance en sus diferentes componentes, debiendo solicitar a la administración los informes que a su juicio crea convenientes, estamento que está en la obligación de suministrarlos, en atención a lo dispuesto en el Art. 23 de la Ley 222 de 1995.

El revisor fiscal cuenta con completa autonomía para establecer a su criterio, los procedimientos y técnicas a aplicar para la obtención de evidencia válida, apta, suficiente y oportuna para confirmar la existencia de los valores sociales, entendidos éstos como el total de los activos que respaldan las responsabilidades y obligaciones de cualquier naturaleza a cargo de la sociedad, bien sea a favor de los dueños o de terceros.

El revisor fiscal debe, entonces, mantener control permanente sobre las actuaciones y decisiones administrativas a cualquier nivel y consistencia para que éstas no ocasionen detrimento de los bienes sociales, velando porque estos estén debidamente conservados y asegurados, de tal manera que se de cumplimiento al fin para el cual fueron adquiridos.

Cabe puntualizar que el control es una obligación administrativa pero su constante evaluación es función indelegable del revisor fiscal, para lo cual le está permitido el acceso a todo lo que en el ejercicio de sus funciones, considere que debe inspeccionar y vigilar, teniendo restricción solamente sobre lo que tiene que ver con secretos industriales y comerciales que no le es viable conocer, aunque sí debe asegurarse de que éstos estén bien guardados y amparados contra el uso inescrupuloso o la posible competencia desleal.

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

Esta función se le ha encargado al revisor fiscal, al ser considerado como la persona más idónea en la organización para pronunciarse con criterio independiente y calificado, respecto de la información financiera de un ente económico. **Es claro que su opinión se forma con el seguimiento y control que debe aplicar de forma permanente e integral, sobre las diferentes transacciones realizadas; estando por lo tanto en capacidad de dar fe sobre las cifras consignadas en los estados financieros, siendo responsable de sus opiniones y dictámenes, los cuales deben ser oportunos, y cumplir con las normas relativas a informes, debiendo el revisor fiscal, expresar en ellos el compromiso o responsabilidad que asume respecto de los estados financieros, así como el alcance de su revisión; actuación que constituye una**



real garantía, para los terceros y demás interesados en conocer sobre la situación financiera de una compañía.

Adicionalmente, se puntualiza que la emisión del dictamen respecto de los estados financieros preparados por la administración del ente económico es deber ineludible del revisor fiscal, por lo que no debe existir un estado financiero rubricado “firmado” o “autorizado con su firma”, si no va acompañado con el respectivo dictamen, pues, en opinión del Consejo, el revisor fiscal no puede negarse a examinarlo y dictaminarlo, siempre que ello le sea solicitado por la administración y que la documentación le sea entregada con el lleno de los requisitos, y dentro del plazo prudencial para su revisión, en los términos del Art. 37 de la Ley 222 de 1995.

En este punto es importante resaltar que el dictamen del revisor fiscal siempre esta referido a la integralidad de actividades del ente contable bajo examen, de manera que atienda tanto a su naturaleza, como a las características propias de las actividades realizadas, siendo entonces que su opinión profesional debe abarcar las actividades desarrolladas por la entidad en cumplimiento de su objeto social.

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias, cuando lo juzgue necesario.

Es potestativo del revisor fiscal hacer convocatorias a reuniones extraordinarias de la asamblea o junta de socios, en el evento que se requiera informar a los dueños de la entidad sobre situaciones particulares.

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Con base en este numeral se deja abierta la posibilidad para que por vía legal o estatutaria, o por decisión de la asamblea o la junta de socios le sean señaladas al revisor fiscal atribuciones adicionales que, a juicio del Consejo Técnico, deben, en todo caso, ser acordes con la naturaleza del cargo, sus funciones principales y mantener su debida independencia y objetividad, así como evitar conflicto funcional o de intereses para el ejercicio del cargo.

Parágrafo: En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de revisor fiscal, este ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulaciones expresas de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o la asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este



artículo, no obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

Esta última disposición aplica para aquellas empresas que legalmente no tienen obligatoriedad de contar con un revisor fiscal; sino que su nombramiento es potestativo por parte del ente, evento en el cual debe cumplir con las funciones establecidas en los estatutos, o en estipulaciones contractuales para consorcios o uniones temporales, las cuales deben estar en consonancia con las disposiciones del Código de Comercio.

Una vez analizados los aspectos establecidos legalmente sobre las funciones del revisor fiscal, se puede observar que estas exigen de dicho profesional dedicación personal y el máximo grado de compromiso en el desempeño de las tareas inherentes a tan especial investidura. Para el caso que nos ocupa es importante distinguir entre la responsabilidad del revisor fiscal de la caja de compensación como miembro del consorcio o Unión Temporal, y la responsabilidad del revisor fiscal nombrado por la Unión Temporal para el control del Consorcio o Unión Temporal, para lo cual se debe tener en consideración que:

1. En el caso del revisor fiscal de la Caja de Compensación que ejecuta un contrato de operación como miembro de una Unión Temporal, se entiende que le corresponde realizar actividades de control y vigilancia de las operaciones integrales de la persona jurídica legalmente constituida, que incluye tanto las operaciones normales, como las realizadas mediante contrato de operación ejecutado como parte de la Unión Temporal, de forma que se responda por la información financiera integral del ente, que debe contener las revelaciones a que haya lugar, en virtud de la forma de operación.

Es claro que no obstante la separación de las contabilidades en actividades ordinarias y del contrato de operación, éstas son adelantadas por la misma entidad jurídica, es decir la caja de compensación actúa como unidad, y por lo tanto el revisor fiscal de la misma debe ejercer estricta supervisión a los registros contables correspondientes a la ejecución del contrato de operación, como parte de las actividades de la entidad, máxime si estos afectan el patrimonio de la entidad vigilada, pues su responsabilidad exige estar al tanto del total de operaciones integrales del ente a su cargo.

Para un adecuado manejo del sistema contable de la Unión Temporal, y de la Caja de Compensación como miembro del Consorcio, de forma que no se presenten divergencias en materia de registros contables, es necesario que en cada uno de estos niveles, se tengan en cuenta aspectos como:

- Estandarización de políticas y procedimientos contables, que propendan por la obtención de información homogénea y de calidad, unificando criterios y



apropiados niveles de autorización de registros contables, tanto en el nivel del contrato individual, como en el consolidado.

- Mantenimiento de adecuados canales de comunicación, que faciliten la fluidez de la información entre la contabilidad central de la caja de compensación ejecutante del contrato, y la Unión Temporal a cargo de la consolidación de la información.

2. En relación con la responsabilidad que le compete al revisor fiscal designado por el Consorcio de varias cajas de Compensación que ejecutan un contrato de operación, es preciso señalar que en principio debe realizar las funciones que le fueron asignadas contractualmente, en caso de no estar establecidas, se puede acudir a lo preceptuado en el Art. 207 del Código de Comercio, catálogo mínimo de funciones a desempeñar por el revisor fiscal en una organización empresarial.

En razón de lo anterior, al revisor fiscal de la Unión Temporal le corresponde entre otras, responder por la información financiera del consorcio, conformada a partir de la información suministrada por los consorciados, debiendo garantizar la uniformidad y calidad de la misma, previa realización de las pruebas y análisis propios de su actuación sobre el consorcio o Unión Temporal en cumplimiento de la normatividad vigente en materia de obtención y presentación de información financiera para este tipo de colaboración empresarial.

En relación con los dictámenes del revisor fiscal, es importante tener en cuenta las normas relativas a la rendición de informes, estipuladas en la Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión del contador público, que establece:

“ ART.7. DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

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.”*

Como se puede observar, el Contador Público en su examen debe expresar claramente su relación con los Estados Financieros, garantizando que se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. En el caso consultado, el revisor fiscal tanto de la caja de compensación, como del consorcio deben hacer claridad en su dictamen, respecto de la situación particular del ente bajo examen, según corresponda a la Caja de Compensación como persona jurídica, o al consorcio como ente consolidador de la información de varios integrantes del contrato, debiendo precisarse en cada caso, tanto las operaciones como el alcance de la evaluación realizada, de forma que se pueda garantizar la calidad de la información financiera, sin perjuicio de las revelaciones a que haya lugar.

Respecto de la viabilidad de que el revisor fiscal se pronuncie mediante un dictamen fraccionado, referido solamente a un contrato de operación, es claro que la responsabilidad del revisor fiscal no se puede fraccionar, esta comprende la vigilancia y control de la totalidad de las operaciones adelantadas por el ente como unidad, gestión que abarca tanto la actividad principal, como la realizada en la modalidad de contratos de operación en desarrollo del objeto social.

En síntesis, para el caso consultado, el revisor fiscal de la persona jurídica denominada Caja de Compensación, debe realizar su gestión sobre las operaciones integrales del ente jurídico, de forma que incluya tanto las operaciones del giro ordinario, como las desarrolladas mediante contratos de operación como parte de un consorcio o unión temporal, situación a la cual se debe referir en sus informes con la claridad y conocimiento que amerita dicha forma de colaboración empresarial, ya que es el responsable de la calidad de la información suministrada a la Unión Temporal.

En lo que respecta a las funciones del revisor fiscal de la Unión Temporal o Consorcio que no es una persona jurídica; estas **quedan sujetas a las estipulaciones del contrato sobre el particular**; en caso de que no estén expresamente consignadas contractualmente, se puede tomar como referente lo dispuesto al respecto en el Código de Comercio, norma que contempla las funciones a desarrollar por el revisor fiscal, con miras a lograr los objetivos perseguidos en materia de control integral y permanente en las entidades.



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Es claro que dentro de las responsabilidades del Revisor Fiscal de la Unión Temporal, está velar por que la contabilidad del Grupo de colaboración empresarial bajo su vigilancia, elabore y presente la información financiera de acuerdo con las exigencias normativas que le son aplicables, su gestión no incluye responder por la contabilidad de los consorciados individualmente considerados, por cuanto estos tienen su propio revisor fiscal.

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 20 de Noviembre de 2007 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/mfs

Documento1
20/11/2007 15:15