

CTCP-10-01239-2019

Bogotá, D.C.,

Señora
LUDY SIERRA RICO
ludysierra@yahoo.es

Asunto: Consulta: 1-2019-028417

| REFERENCIA: | |
|------------------------|---|
| Fecha de Radicado: | 26 de septiembre de 2019 |
| Entidad de Origen: | Consejo Técnico de la Contaduría Pública |
| Nº de Radicación CTCP: | 2019-0970-CONSULTA |
| Código referencia: | O-4-962-9 |
| Tema: | Contratación Revisor Fiscal - modalidad laboral |

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2101, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017 y 2483 de 2018, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral tercero del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN

Este Consejo recomienda (pero no obliga) establecer un acuerdo escrito entre el cliente y el revisor fiscal, diferente a un contrato laboral.

CONSULTA (TEXTUAL)

Asunto: CONTRATO REVISOR FISCAL

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



Buenas tardes, para consultar si un Revisor Fiscal puede ser vinculado con contrato laboral o existe algún tema ético o legal el cual no lo permita o genere conflicto de intereses o independencia.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Conceptos relacionados con el revisor fiscal y su contratación mediante la modalidad de empleado de la entidad a la que audita.

| Concepto | Resumen |
|--|---|
| CTCP 2018-0549 Junio 20 de 2018 | <p><i>“En conclusión, el CTCP retoma los precitados conceptos para ratificar que la legislación colombiana posibilita el ejercicio de la revisoría fiscal a través de un contrato de prestación de servicios o por medio de un contrato laboral.</i></p> <p><i>Sin embargo, es necesario señalar que en un contrato laboral se podría limitar la independencia del contador, toda vez que existe la subordinación, pero esta no debe ser mal entendida por la parte contratante, ya que la independencia es un principio básico de la función del revisor fiscal para ejercer su trabajo”.</i></p> |
| Superintendencia de sociedades 220-101042 mayo 18 de 2017 | <p><i>“La ley no establece una manera predeterminada a través de la cual las sociedades deban vincular a los revisores fiscales, por lo que puede hacerse indistintamente y según convenga a ambas partes, bien a través de un contrato laboral o de manera independiente por prestación de servicios, donde a ellos les correspondería el pago de la seguridad social.</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>Así las cosas, toda vinculación del revisor fiscal con la sociedad no lo convierte necesariamente en empleado de la misma, ya que puede prestar sus servicios de manera independiente, lo que no obsta para que, en el marco de la Ley 50 de 1990, pueda existir un contrato laboral, con todos los derechos que prevé el Código Sustantivo del Trabajo”.</i></p> |

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



| Concepto | Resumen |
|---|--|
| <p>CTCP 2007-0023 Marzo 5 de 2007</p> | <p><i>“1. En aquellos casos en que el revisor fiscal sea una persona natural, su vinculación puede hacerse mediante contrato de trabajo, o mediante contrato de prestación de servicios profesionales, en el entendido de que el revisor fiscal es un órgano de control independiente de la administración del ente económico y tiene completa autonomía para el desempeño de sus funciones siempre en cumplimiento de las disposiciones legales que le sean aplicables. (...)</i></p> <p><i>Como bien se observa, el revisor fiscal en una sociedad responde solamente ante la asamblea o junta de socios, quienes lo eligen y fijan su remuneración; por tanto cuando el revisor fiscal se vincula mediante contrato laboral, contrato del cual se predica como elemento esencial la subordinación continuada, ésta se entiende únicamente frente a los máximos directivos de la organización y no ante la administración.</i></p> <p><i>En consideración a que el revisor fiscal goza de completa autonomía para la realización y cumplimiento de sus funciones lo verdaderamente importante en su desempeño es la idoneidad profesional, que le permita adelantar su trabajo de forma independiente y objetiva, tal como lo establece la Ley 43 de 1990 en sus artículos 6, 8, 10, 35, 36, 37 y 70 respectivamente.</i></p> <p><i>En razón de lo anterior, se ratifica que para el ejercicio de la revisoría fiscal la forma de vinculación del Revisor Fiscal no limita el alcance de su trabajo, ya que no obstante presentarse el elemento de subordinación, ésta se entiende solo ante la asamblea o junta de socios de la entidad”.</i></p> |
| <p>Superintendencia de sociedades Circular Externa 115-000011</p> | <p><i>“Respecto al tipo de vinculación -contrato de trabajo o de prestación de servicios-, éste no modifica los objetivos, ni las características de la revisoría fiscal. Cualquiera que sea el vínculo adoptado, éste subsistirá hasta el vencimiento del período para el cual fue designado; o cuando el órgano competente acepte la renuncia presentada o decida su remoción, situación que puede verificarse en cualquier momento, aún antes de que se haya vencido el período para el cual fue designado. En conclusión, la vinculación laboral de un revisor fiscal puede hacerse a través de un contrato laboral con los requisitos que establece la Ley 50 de 1990, o por medio de un</i></p> |

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



| Concepto | Resumen |
|--|---|
| | <p><i>contrato para prestar sus servicios en forma independiente, según convengan las partes, pero en todo caso siempre debe constar por escrito como lo prevé la Ley 43 de 1990.</i></p> <p><i>Si bien es cierto, que el revisor fiscal puede ser vinculado a la sociedad mediante contrato de trabajo con el reconocimiento de todas las prestaciones señaladas en la ley, es claro que su relación y vínculo laboral, no deben interferir con el cabal cumplimiento de sus funciones señaladas en la ley o los estatutos, ni puede establecer relaciones de subordinación con los órganos de administración, pues su dependencia corresponde única y exclusivamente al máximo órgano social”.</i></p> |
| <p>CTCP 2014-0100 Marzo 18 de 2014</p> | <p><i>“Para la vinculación del revisor fiscal al ente económico que lo eligió, existen distintas modalidades de contratación, pues según las disposiciones vigentes hay completa libertad para los contratantes en esta materia, no existiendo ningún impedimento legal para ello. Por tanto, la vinculación puede hacerse mediante contrato de trabajo (en tratándose de personas naturales), o mediante contrato de prestación de servicios profesionales independientes, tal sea la conveniencia de las partes. Esta última forma es aplicable para las personas naturales y las personas jurídicas”</i></p> |
| <p>CTCP 2017-0335 Octubre 9 de 2017</p> | <p><i>(...) “la vinculación laboral del revisor fiscal bien puede llevarse a cabo a través de un contrato de trabajo laboral o un contrato de prestación de servicios, entre otros mecanismos, siempre que así lo acordaran las partes contratantes y constara por escrito, como lo establece el articulado antes citado.</i></p> <p><i>Sin embargo, independientemente de la modalidad en que el revisor fiscal sea contratado, su continuidad o destitución dependen del máximo órgano de dirección de la Sociedad y tampoco puede verse afectada su independencia y objetividad, las cuales son fundamentales para el cumplimiento de las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio y en los estatutos de la Sociedad”.</i></p> |
| <p>Ministerio de trabajo y seguridad social 11EE2019120001516 Febrero 22 de 2019</p> | <p><i>“En atención a su consulta las normas de derecho laboral no restringen ni prohíben la vinculación laboral de quien efectúa la revisoría fiscal. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, en la sentencia del 15 de noviembre de 2017 (ID: 591992, número de proceso: 57584, número de providencia: SL19843-2017) consideró que:</i></p> |

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



| Concepto | Resumen |
|----------|---|
| | <p><i>“Es necesario decir, al respecto, que de la lectura de los artículos 203 a 217 de Código de Comercio y el parágrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, que obligan a las empresas a contar de manera obligatoria como un revisor fiscal, es dable entender que los mismos no fungen como asesores económicos de una empresa, como es el caso de los contadores públicos, sino que se presentan como garantes del Estado y particularmente de los socios o accionistas o asociados de una persona jurídica, en la inspección y vigilancia de la actividad societaria para el cumplimiento de las normas legales y estatutarias en los manejos contables (...).”</i></p> <p><i>En consecuencia, el tipo de vinculación dependerá de lo que establezcan los estatutos de la correspondiente persona jurídica que requiera de la revisoría fiscal. Ejercicio que estará subordinado al máximo órgano de gobierno del correspondiente ente jurídico”</i></p> |

Comentario de autores, respecto de la relación laboral del revisor fiscal

El profesor Hernando Bermúdez Gómez en la Contrapartida No 2847¹ de junio 19 de 2017, expresó lo siguiente:

“Solo es viable un contrato de trabajo que establezca que, para todos los efectos, el revisor fiscal dependerá únicamente de la asamblea o junta de socios. No se puede estar subordinado al representante legal, ni a otro funcionario de la entidad. Ahora bien: los contratos son para cumplirlos. En la práctica se observará rápidamente que el carácter de trabajador crea miles de problemas para mantener la independencia necesaria. Como esta no es una cuestión que deba juzgarse en un plano abstracto, sino en lo concreto, a través de pruebas, un contador debería saber que por lo general será fácil establecer si ha perdido independencia por ser un trabajador o empleado”.

Posteriormente la contrapartida 3722² de agosto 6 de 2018, el profesor Bermúdez menciona lo siguiente:

¹ <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida2847.docx>, consultado en noviembre 4 de 2019.

² <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/contrapartida/Contrapartida3722.docx>, Consultado en noviembre 4 de 2019.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
 Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
 Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
 Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



Hemos sostenido que la independencia del auditor no admite la subordinación laboral. No puede admitirse que se acuda a un contrato laboral, pero que en desarrollo del mismo no se ejerza una continuada subordinación, no se den órdenes sobre el modo de hacer el trabajo, no se indique cuándo debe realizarse el trabajo, no se determine la dedicación del contador, no se sujete al revisor a los distintos reglamentos de la empresa. Si así fuera, en la realidad no habría subordinación y, consecuentemente, tampoco habría contrato de trabajo. ¿Cómo es una subordinación bien entendida?

Uno de los mayores problemas de los revisores fiscales colombianos surge de que los dueños sean al mismo tiempo administradores. En la práctica esto implica que la vigilancia no se ejerce sobre ellos, sino debajo de ellos. Un contrato laboral facilita que el dueño administrador fije límites al revisor.

En ese mismo orden de ideas, vemos como peligroso tener un solo cliente, como suele suceder con quien se contrata laboralmente por tiempo completo. Además de la subordinación respecto de la tarea, habrá dependencia financiera”.

Comparación entre una relación laboral y una por prestación de servicios

Tomando como referencia el Código Sustantivo del Trabajo y las normas sobre contrato de prestación de servicios establecidas en la normatividad legal, algunas de las diferencias entre ambas modalidades contractuales incluyen lo siguiente:

| Tema | Contrato laboral | Contrato bajo otras condiciones |
|--------------------------------|---|---|
| Definición | “Contrato de trabajo es aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona, natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración ”. | “Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas”. |
| Elemento esencial del contrato | “1. Para que haya contrato de trabajo se requiere que concurren estos tres elementos esenciales: a) La actividad personal del | Cuando no se cumplan las condiciones para que el contrato se denomine como contrato laboral, este pertenecerá al escenario civil o |

³ Artículo 22 del Código Sustantivo de Trabajo

⁴ Artículo 1495 del Código Civil

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



| Tema | Contrato laboral | Contrato bajo otras condiciones |
|-------------------|--|---|
| | <p><i>trabajador, es decir, realizada por sí mismo;</i></p> <p><i>b) La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. (...); y</i></p> <p><i>c) Un salario como retribución del servicio.</i></p> <p><i>2. Una vez reunidos los tres elementos de que trata este artículo, se entiende que existe contrato de trabajo (...).⁵</i></p> | comercial. |
| Forma contractual | “(…) puede ser verbal o escrito ⁶ ; (…)”. | “los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito ⁷ ” |
| Duración | “(…) puede celebrarse por tiempo determinado, por el tiempo que dure la realización de una obra o labor determinada, por tiempo indefinido o para ejecutar un trabajo ocasional, accidental o transitorio ⁸ ”. | “En las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión ⁹ ”. |
| Periodo de prueba | “El período de prueba no puede exceder de dos (2) meses. En los contratos de trabajo a término fijo, cuya duración sea | No aplica. |

⁵ Artículo 23 del Código Sustantivo de Trabajo

⁶ Artículo 37 del Código Sustantivo de Trabajo

⁷ Párrafo 10 NIA 210, anexo 4 DUR 2420 de 2015

⁸ Artículo 45 del Código Sustantivo de Trabajo

⁹ Artículo 206 del Código de Comercio

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



| Tema | Contrato laboral | Contrato bajo otras condiciones |
|--------------|---|---|
| | <i>inferior a un (1) año el período de prueba no podrá ser superior a la quinta parte del término inicialmente pactado para el respectivo contrato, sin que pueda exceder de dos meses¹⁰.</i> | |
| Remuneración | A través del salario (art. 127 del CST), remuneración del trabajo nocturno y suplementario (art. 168 del CST), dominical y festivo (art. 173 y 177 del CST), vacaciones (art. 187 del CST) y demás prestaciones sociales. | Deberá ser pactada, “ <i>El Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo su supervisión y su responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio¹¹</i> ” |

Inconvenientes al prestar los servicios de revisoría fiscal con la modalidad de contrato laboral.

Aunque no existen normas legales que prohíban que un revisor fiscal suscriba un contrato de trabajo con la entidad en la que presta los servicios, si uno de los elementos del contrato de trabajo es la subordinación, esto impediría que el Revisor Fiscal cumpliera los principios de independencia, que son requeridos en las normas profesionales, y se configuraría una amenaza para la cual podrían no existir salvaguardas.

Un resumen de los inconvenientes que podrían presentarse al prestar los servicios de revisoría fiscal mediante un contrato laboral son los siguientes:

- En la relación contractual entre el revisor fiscal y la entidad auditada, no puede existir dependencia o subordinación por parte del contratante, por lo que se incumpliría uno de los tres elementos sustanciales del contrato de trabajo.
- El artículo 204 del Código de Comercio menciona la forma como se elige el revisor fiscal, y difiere de la establecida en el contrato de trabajo, porque la elección del mismo se realiza por parte de los socios, accionistas, o comanditarios, y no necesariamente de una elección del representante legal de la entidad.
- El artículo 206 del Código de Comercio menciona que el periodo del revisor fiscal es: “En

¹⁰ Artículo 78 del Código Sustantivo de Trabajo

¹¹ Artículo 39 Ley 43 de 1990

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
 Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
 Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
 Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



las sociedades donde funcione junta directiva el período del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión”. Lo anterior difiere del contrato laboral, donde puede ser indefinido o a término fijo, y no puede ser removido en cualquier tiempo, a menos que exista una indemnización.

- El artículo 207 del Código de Comercio, establece las funciones del revisor fiscal, las cuales no pueden ser negociadas con el representante legal por tratarse de requerimientos legales.

Normas profesionales que tratan el tema del contenido del acuerdo sobre términos del encargo de auditoría

La NIA 210 incorporada en el anexo 4° del DUR 2420 de 2015, establece que el acuerdo de los términos del encargo de auditoría deberá contener, entre otras cosas, lo siguiente¹²:

- La definición del alcance, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera;
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA;
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo;
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas;
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto;
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros;
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación;
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

¹² Tomado del párrafo A23 NIA 210, anexo 4° DUR 2420 de 2015

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

Respuesta al consultante

En conclusión, una entidad podrá contratar los servicios de un contador público actuando como revisor fiscal mediante un contrato laboral, porque no existe norma legal que lo impida, sin embargo en caso de firmarse un contrato laboral no se cumple la esencia del mismo, establecida en el código sustantivo de trabajo, al no existir una *“continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato”*¹³.

Por otro lado el revisor fiscal deberá observar si el mantener una relación laboral con su cliente representa una amenaza como lo establecen los párrafos 200.4 al 200.8, la sección 290 sobre independencia, y la sección 220 sobre conflictos de intereses del Código de Ética para profesionales de la contabilidad incorporado en el anexo 4° del DUR 2420 de 2015.

Por las razones anteriores, este Consejo recomienda (pero no obliga) establecer un acuerdo escrito entre el cliente y el revisor fiscal, diferente a un contrato laboral.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,



LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

Proyectó: María Amparo Pachón Pachón / Leonardo Varón García
Consejero Ponente: Leonardo Varón García
Revisó y aprobó: Leonardo Varón García.

¹³ Tomado del artículo 23 del C.S.T.



Radicado relacionada No. 1-2019-028417

CTCP

Bogota D.C, 6 de noviembre de 2019

Señor(a)
LUDY MARLENE SIERRA RICO
ludysierra@yahoo.es

Asunto : CONTRATO REVISOR FISCAL

Saludo:

Adjuntamos respuesta a su consulta 2019-0970

Cordialmente,

LEONARDO VARON GARCIA
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Copia:

Folios: 1

Anexo:

Nombre anexos: 2019-0970 Contratación Revisor Fiscal env LVG WFF.pdf

Revisó: MARIA AMPARO PACHON PACHON-CONT