

Bogotá D. C., 15 de febrero 2007
CTCP / 007 / 2007

Señor(a):
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000

REFERENCIA:	
FECHA DE LA CONSULTA.....:	04 de octubre de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentación directa
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	N/A
TEMAS.....:	Actividades administrativas realizadas por auditor interno

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):

“SIENDO COFREM UNA EMPRESA DE NATURALEZA PRIVADA SIN ÁNIMO DE LUCRO, QUE TIENE LA OFICINA DE AUDITORIA INTERNA DENTRO DE SU ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL, COMO PARTE INTEGRAL DE LA MISMA, CUYO JEFE ES UN CONTADOR PÚBLICO TITULADO, EL CUAL PERTENECE A LA NÓMINA, ES DECIR, ES TRABAJADOR CON CONTRATO A TERMINO INDEFINIDO DENTRO DE LA ORGANIZACIÓN, ¿PUEDE DICHO FUNCIONARIO HACER REEMPLAZOS TEMPORALES DE VACACIONES O DE ENCARGOS EN LAS JEFATURAS DE ALGUNAS ÁREAS DE LA EMPRESA COMO POR EJEMPLO: UNIDAD FINANCIERA, OFICINA DE CONTABILIDAD, UNIDAD DE GESTIÓN INTERNA?”

RESPUESTA:

Para comenzar, recordemos lo que ha expuesto la Superintendencia de Sociedades mediante oficio 220-28933 del 30 de noviembre de 1994¹, documento en el cual se pronunció sobre las diferencias que existen entre las figuras de la revisoría fiscal y la auditoría interna, análisis que resulta pertinente al caso que nos ocupa. Algunos apartes de ese concepto informan;

"...las funciones del revisor fiscal se encuentran relacionadas en el artículo 207 del Estatuto Mercantil, y las disposiciones pertinentes de la Ley 43 de 1990. En cuanto al tema del control interno se tiene por tal, de conformidad con el artículo 1 de la Ley 87 del 29 de noviembre de 1993, como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos".

(...)

"Ese auditor interno es un funcionario de libre nombramiento y remoción, designado por el representante legal o máximo directivo del organismo respectivo".

Teniendo en cuenta lo expuesto, en términos generales las características y funciones de ambas instituciones podemos concluir:

- ✕ El cargo de revisor fiscal ineludiblemente debe ser ejercido por contador público debidamente autorizado conforme lo establece la Ley. En cambio, el auditor interno puede carecer de tal calidad y ejercer cualquiera otra profesión que, de acuerdo con las necesidades que pretenda llenar la administración, resulte aconsejable.
- ✕ El revisor fiscal en el régimen societario contemplado en el Estatuto Comercial, así como en organismos sin ánimo de lucro, depende exclusivamente del órgano que lo elige, llámese Asamblea General o junta de asociados, rinde

¹ Doctrinas y Conceptos Jurídicos- 1995, paginas 406, 407 y 408



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

cuentas a la sociedad o ente económico en las reuniones respectivas y cumple funciones expresamente determinadas en este ordenamiento, mientras el auditor interno depende, en principio, del representante legal o máximo directivo del organismo, vale decir que depende de la administración quien le fija su funciones.

- ✎ El revisor fiscal no coadministra y por el contrario tiene una total y absoluta independencia con la administración de la sociedad. El auditor interno participa en la administración ya que puede servir de apoyo a los directivos en la toma de decisiones.

Establecidas las diferencias que conforme a la normatividad colombiana resultan como distintivas de la auditoría interna frente a la institución de la revisoría fiscal que interesan al caso en estudio, podemos adentrarnos en el tema concreto de la consulta que apunta a establecer la aplicación de inhabilidades o incompatibilidades para un contador en ejercicio de funciones de auditor interno y la respecto, es importante recordar que las inhabilidades se refieren a condiciones propias de quien aspira a ejercer el cargo y que le impiden su posesión y el ejercicio pleno del mismo, en tanto que las incompatibilidades hacen relación a aquellas situaciones jurídicas relacionadas con la aceptación de cargos de los que se debe de manera manifiesta un conflicto de intereses.

En tal sentido, el legislador ha consagrado una serie de inhabilidades e incompatibilidades para los contadores públicos en ejercicio de las diferentes facetas de su profesión, incluso cuando estos profesionales actúen como auditores internos, punto sobre el cual merece especial énfasis indicar que, como ya se anotó, la auditoría interna bien puede ejercerse por otros profesionales, caso en el cual las disposiciones sobre inhabilidades e incompatibilidades propias de contadores públicos o revisores fiscales carecen de aplicabilidad.

En efecto, no puede perderse de vista que las causales en comento son taxativas, por lo tanto, su interpretación y aplicación es restringida y no admite su aplicación por la vía de la analogía o la extensión casos similares. Tienen su fundamento en los principios básicos de la ética profesional del contador público, cuyo objeto principal consiste en evitar posible riesgos a los que podría verse expuesto el profesional de este ramo al ejercer su actividad incurso en alguna de las situaciones previstas por la ley como inhabilidad e incompatibilidad. Estos impedimentos, se encuentran consagrados en la Ley 43 de 1900, el Código de Comercio y el Régimen Contable.

Por su pertinencia en el caso consultado, a continuación analizamos las principales inhabilidades e incompatibilidades que la ley ha diseñado para Contadores

Públicos.

Aparecen como inhabilidades e incompatibilidades según la ley 43 de 1990:

“Artículo 47: Cuando un contador público hubiere actuado como funcionario del Estado y dentro de sus funciones oficiales hubiere propuesto, dictaminado o fallado en determinado asunto, no podrá recomendar o asesorar personalmente a favor o en contra de las partes interesadas en el mismo negocio. Esta prohibición se extiende por el término de seis (6) meses contados a partir de la fecha de su retiro del cargo.

El caso del contador público que ejerce funciones de auditor interno, como se ha descrito en párrafos anteriores, no actúa como funcionario del Estado y por ende, carece de funciones oficiales a través de las cuales haya propuesto, dictaminado o fallado en determinado asunto, razón por la cual no procede esta causal de inhabilidad.

Artículo 48: El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.

En el caso del contador público que ejerce funciones de auditor interno, como se ha descrito en párrafos anteriores, éste no actúa como funcionario del Estado y por ende, carece de funciones oficiales a través de las cuales haya propuesto, dictaminado o fallado en determinado asunto, razón por la cual no procede esta causal de inhabilidad.

Artículo 50: Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, revisor fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones..

El caso del contador público que ejerce funciones de auditor interno no es el mismo de aquel que es requerido para actuar como auditor externo o revisor fiscal o interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, de suerte que

esta causal de inhabilidad tampoco es procedente en el caso consultado.

Artículo 51: Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones”.

Tampoco se refiere el caso consultado a un contador público que ha actuado como empleado de la sociedad en la cual se le ofrece desempeñar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales, de suerte que tampoco resulta aplicable esta inhabilidad.

Por su parte, el Código de Comercio en su artículo 205, preceptúa:

“Artículo 205. No podrán ser revisores fiscales:

- 1. Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz.*
- 2. Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o contador de la misma sociedad.*
- 3. Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.*

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo”.

Como claramente se advierte del encabezado del transcrito Artículo 205, estas inhabilidades se refieren únicamente al ejercicio de la revisoría fiscal y por ende no pueden extenderse al ejercicio de las funciones de auditoría interna materia de consulta.

Fluye del análisis normativo que antecede y atendiendo a las disposiciones aplicables a las inhabilidades e incompatibilidades para el ejercicio de la profesión de contador público, que en el marco de la obligatoria interpretación restrictiva que a ellas debe darse, no parece haber impedimento para que el contador público que

ejerce las funciones de auditor interno en un ente económico realice otras actividades, en materia contable o no, en cualquiera de las áreas administrativas de la empresa, lo cual, además, obedece a que el ejercicio de la auditoría interna depende de los administradores y constituye precisamente un apoyo a su gestión.

No obstante lo anterior, teniendo claro cuales son las inhabilidades e incompatibilidades en las cuales puede incurrir un contador público y más allá de que por la debida interpretación restrictiva de ellas, no se deduzcan impedimentos para el caso en comento, con el fin de que las actuaciones de los profesionales estén revestidas de credibilidad y de confianza pública, el ordenamiento jurídico ha creado un código de ética cuya fuente normativa se encuentra en el Artículo 37 de la mencionada Ley 43 de 1990, del cual derivan los diez principios de la ética profesional que deben caracterizar el ejercicio profesional en cualquier posición que se ejerza: Integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética².

En la disposición consagrada en el Artículo 37 previamente citado, se destacan los siguientes preceptos:

“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. Observancia de las disposiciones normativas.
7. Competencia y actualización profesional.
8. Difusión y colaboración.
9. Respeto entre colegas.
10. Conducta ética.

² Oficio N° 328 del 08 de octubre de 2004. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

(...)." (Resaltado fuera del texto original)

La misma norma define más adelante los conceptos de "objetividad" e "independencia" a los cuales expresamente hace precisa referencia el precitado Artículo 37 de la Ley 49 de 1990, los cuales comentamos enseguida:

En relación con la "Objetividad", puntualiza el numeral 37.2:

"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."

Por su parte, el numeral 37.3 señala lo que debe entenderse por la necesaria independencia que debe primar en las actividades del revisor. El citado numeral dispone:

*"37.3 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."* (Resaltado fuera del texto original)

Al igual que la "objetividad", la "Independencia" es un elemento que, conforme a la norma transcrita, todo Contador Público deberá mantener y demostrar. De allí que cobre particular relevancia el sempiterno principio de "Integridad" al cual nos remite el mismo numeral 37.2 que comentamos, principio que se encuentra definido en el numeral 37.1 del mismo Artículo 37 de la Ley 43 de 1990 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



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP / 007 / 2007
15 de febrero 2007 - 12:00
Página 8 de 8

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 incontrastable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.”

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 6 de febrero 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/grb