

**FIRMA DE LAS CARTAS DE CONTROL Y DE LAS
DENUNCIAS SOBRE IRREGULARIDADES
(Concepto CCTCP 182 de Agosto 10 de 1998)**

1. SÍNTESIS DE LA CONSULTA

El artículo 215 del Código de Comercio permite que una firma de contadores sea elegida como revisor fiscal, siempre y cuando la firma nombre a un contador público para que desempeñe personalmente el cargo. La firma de contadores puede, a su vez, conformar un equipo de trabajo en el que participe un socio (contador público) nombrado como revisor fiscal, un gerente de auditoría, que no necesariamente es el revisor fiscal, un senior y varios asistentes.

Se consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública lo siguiente :

1. “Quién debe firmar las cartas de control en donde se imparte instrucción a la administración sobre las debilidades de control interno? Puede firmar dichas cartas el Gerente de Auditoría quien no es revisor fiscal de la entidad? Lo debe hacer el revisor fiscal encargado por la firma de contadores para la dirección del órgano societario de fiscalización?”
2. “Quién debe firmar las denuncias sobre irregularidades? Las puede firmar el Gerente de Auditoría quien no es revisor fiscal de la entidad? Lo debe hacer el revisor fiscal encargado por la firma de contadores para la dirección del órgano societario de fiscalización debidamente inscrito en el Registro Mercantil?”

2. ANTECEDENTES

El Código de Comercio en su artículo 207 establece las funciones del revisor fiscal: solamente del revisor fiscal y no de sus colaboradores. El artículo 210 del mismo Código faculta al revisor fiscal para tener auxiliares y otros colaboradores, quienes deben obrar bajo su dirección y responsabilidad.

3. FUNDAMENTACIÓN LEGAL

Para responder la consulta es importante recordar las funciones del revisor fiscal, estipuladas en los numerales 2 y 6 del artículo 207 del Código de Comercio, a saber :

“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”.

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

También conviene leer los artículos 210 y 215 del mencionado código, sobre nombramiento de auxiliares y sobre designación de firmas de contadores.

“Art. 210.- Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares y otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta

de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos”.

“Art. 215.- El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco sociedades por acciones.

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes”.

Complementariamente, valdría la pena leer los artículos 2º y 4º de la Ley 43 de 1990, que dicen :

“Artículo 2º. *De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general.* Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, tales como : la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

***Parágrafo 1º.* Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos quedan facultados para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios están prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad.**

***Parágrafo 2º.* Los Contadores Públicos y las Sociedades de Contadores Públicos no podrán, por sí mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa”.**

“Artículo 4º. *De las Sociedades de Contadores Públicos.* Se denomina “Sociedad de Contadores Públicos”, a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros contadores públicos, prestación de los servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley.

En las sociedades de Contadores Públicos, el 80% o más de los socios deberá tener la calidad de Contadores Públicos y su representante legal será un Contador Público, cuando todos los socios tengan tal calidad”.

4. CONSIDERACIONES ESPECIALES

En lo concerniente a la primera pregunta, podemos decir que las **“cartas de control en donde se imparte instrucción a la administración sobre las debilidades de Control Interno”**, se emiten en cumplimiento de la función del revisor fiscal prevista en el numeral 6 del artículo 207 del Código de Comercio.

Por cuanto tiene que ver con la segunda parte de la consulta, las denuncias sobre irregularidades están contempladas dentro de la función establecida por el numeral 2 del mismo artículo 207.

Si bien el artículo 210 del citado Código de Comercio permite que el revisor fiscal tenga auxiliares y otros colaboradores, en ningún momento faculta al primero para que traslade sus responsabilidades a los segundos y, por el contrario, indica que éstos **“actuarán bajo su dirección y responsabilidad”**.

El artículo 215 de dicho Código confirma que las funciones las debe cumplir personalmente el revisor fiscal y no otra persona cuando expresa con claridad absoluta que **“cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo”**.

De la atenta lectura del artículo 207 del Código mencionado se entiende con claridad que las funciones son del revisor fiscal y no de sus auxiliares y colaboradores.

La Superintendencia Bancaria, en boletín de su oficina jurídica No. 86 de Junio de 1993, se refirió al tema así : **“Como se sabe la designación del revisor fiscal se hace en consideración a sus calidades personales, razón por la cual el desempeño de la tarea fiscalizadora solo puede prevenir de la misma persona que la asamblea o la junta de socios ha designado como tal. Ello equivale a decir entonces que las funciones inherentes a la revisoría fiscal son indelegables en terceras personas”**.

Y agrega más adelante :

“En síntesis, se trata, pues, de colaboradores que obran bajo su dirección y responsabilidad, siendo el propio revisor como depositario de la fe pública y de la confianza de los asociados quien presta personalmente el servicio de fiscalización que le ha sido asignado por el ordenamiento jurídico y encomendado por la asamblea de accionistas o junta de socios.

Así las cosas, la actuación de los auxiliares o colaboradores del revisor fiscal se limita al cumplimiento de las labores específicas que les han sido encomendadas, conforme al plan de trabajo del funcionario fiscalizador, pero siempre bajo su dirección y supervisión, sin que tal colaboración conlleve el desempeño de la gestión propia del revisor fiscal, pues de ser así, resultaría burlada la voluntad social que ha puesto su confianza en este último”.

Como puede deducirse fácilmente, las funciones propias del revisor fiscal, fijadas por el Código de Comercio, son propias solamente del revisor fiscal e indelegables a sus auxiliares y colaboradores, no importa la categoría de ellos y si se trata o no de contadores públicos. Por lo tanto, únicamente las puede cumplir el contador público que aparezca inscrito como revisor fiscal en el registro mercantil y cuya inscripción esté vigente. En ningún momento es permisible que alguno de sus colaboradores cumpla con la función de firmar lo que la ley ha establecido que firme el revisor fiscal.

5. CONCEPTOS DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó los siguientes conceptos :

1. Las cartas de control en donde se imparten instrucciones a la administración sobre las debilidades de control interno, al tenor de lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 207 del

Código de Comercio, deben ser firmadas exclusivamente por el revisor fiscal de la entidad y, excepcionalmente, por su suplente en el caso de presentarse ausencia temporal o definitiva del principal. Cuando para la revisoría fiscal haya sido designada una firma o sociedad de contadores públicos, debe firmarlas el contador público, persona natural, que haya sido nombrado por la firma para ejercer, por su intermedio, como revisor fiscal y se encuentre inscrito para tal efecto en el registro mercantil.

2. De acuerdo con el numeral 2 del artículo 207 del Código de Comercio, las denuncias sobre irregularidades deben ser firmadas por el revisor fiscal o por su suplente, si se presenta ausencia temporal o definitiva del principal. Al igual que en el caso anterior, si la revisoría fiscal está en cabeza de una firma o sociedad de contadores públicos, éstas denuncias deben ser firmadas únicamente por el contador público, persona natural, que haya sido designado por la firma para desempeñar el cargo de revisor fiscal y que éste inscrito como tal en el registro mercantil. Ante su ausencia temporal o definitiva, deberá firmar su suplente.