



Bogotá D. C., 30 de septiembre de 2004
OFCTCP/0317/2005

CONCEPTO N° 014/2005

Señor(a):

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

**Ref.: Consulta de fecha 19 de mayo de 2004
Respuesta Oficio N° 2004 EE13609**

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 expedida por este Consejo y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA:

“LA FIRMA KPMG LTDA. HA VENIDO PRESTANDO LOS SERVICIOS DE REVISORÍA FISCAL A LA FIDUCIARIA DEL ESTADO S.A. (HOY EN LIQUIDACIÓN). LA SUPERINTENDENCIA BANCARIA DE COLOMBIA EXPIDIÓ LA CIRCULAR EXTERNA No. 067 DEL 28 DE DICIEMBRE 2001 MEDIANTE LA CUAL MODIFICÓ EL CAPITULO 9 DE LA CIRCULAR BÁSICA CONTABLE Y FINANCIERA, CON EL PROPÓSITO DE ACTUALIZAR LOS CRITERIOS QUE SE DEBEN OBSERVAR EN MATERIA DE REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE FIN DE EJERCICIO. CON OCASIÓN DE LA EXPEDICIÓN DE LA CIRCULAR MENCIONADA LA FIDUCIARIA DEL ESTADO S.A. SUSCRIBIÓ CONTRATO CON LA FIRMA KPMG LTDA. EL 20 DE SEPTIEMBRE DE 2002 CUYO OBJETO CONSISTIÓ EN QUE LA EMPRESA SE OBLIGA A DICTAMINAR CON CORTE A 31 DE DICIEMBRE DE 2001 LA TOTALIDAD DE LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS ADMINISTRADOS POR LA CONTRATANTE DE ACUERDO A (SIC) LO ESTABLECIDO EN LA CIRCULAR MENCIONADA. SE PREGUNTA ¿EXISTE IMPEDIMENTO PARA QUE LA EMPRESA KPMG LTDA. CELEBRARA EL CONTRATO AL MISMO TIEMPO QUE EJERCÍA LA REVISORÍA FISCAL A LA ENTIDAD?

LO ANTERIOR, TENIENDO EN CUENTA QUE LA CIRCULAR EXTERNA N° 007 DE 1995 EMITIDA POR LA SUPERINTENDENCIA BANCARIA, EN EL TÍTULO 1 NUMERAL 4.3 ESTABLECE LAS CARACTERÍSTICAS QUE DEBE TENER EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL, ENTRE LAS CUALES SE INDICA:

- 1. LA RESPONSABILIDAD Y ACCIÓN DEBEN SER PERMANENTES, EN ARMONÍA CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.*
- 2. LA COBERTURA DEBE SER TOTAL, ES DECIR, QUE SU ACCIÓN DEBE ABARCAR LA TOTALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LA SOCIEDAD.*
- 3. LA ACCIÓN Y CRITERIOS EMPLEADOS EN SU GESTIÓN DEBEN SER INDEPENDIENTES.*
- 4. LA FUNCIÓN DESEMPEÑADA DEBE TENER UN CARÁCTER PREVENTIVO.*

EN ESE ORDEN DE IDEAS, COMO QUIERA QUE LA CIRCULAR EXTERNA 067 DE 2001 DEL SUPERINTENDENCIA BANCARIA NO REALIZO MODIFICACIÓN ALGUNA AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR LA ENTIDAD DE INSPECCIÓN, CONTROL Y VIGILANCIA, COMO SE ESTABLECE EN LA CARTA CIRCULAR 08 DE 2002 DE LA MISMA ENTIDAD, SE CONSIDERA QUE LA LABOR DESEMPEÑADA POR LA FIRMA DE REVISORÍA FISCAL DEBÍO ABARCAR A TODOS LOS NEGOCIOS ADMINISTRADOS POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA, SIN NECESIDAD DE REALIZAR UN NUEVO CONTRATO PARA LA EMISIÓN DE LOS DICTÁMENES DE ESTOS NEGOCIOS.”

RESPUESTA:

En el caso objeto de consulta se advierte, con base en la información aportada por la entidad consultante, que la firma encargada de la revisoría fiscal de Fiduciaria del Estado S.A. debía conocer la totalidad de las obligaciones propias de su cargo al momento de aceptarlo y posesionarse para el período 2001 – 2002, en particular aquellas previstas en el Título 1, numeral 4.3 de la Circular Externa N° 007 de 1995 emitida por la Superintendencia Bancaria (Transcritas en el texto de la consulta que aparece al principio de este escrito) y en estas condiciones debió elaborar su propuesta económica presentada a consideración de la asamblea de accionistas.

En este orden de ideas, como se anota en la consulta, la celebración de un convenio para desarrollar actividades propias de la revisoría fiscal de entidades

fiduciarias en las condiciones anotadas, es innecesaria. En caso de presentarse cláusulas adicionales de un contrato de revisoría o contratos adicionales sobre la misma naturaleza de esta actividad, es decir de dictaminar información, ~~esta situación~~, su diagnóstico y solución se circunscribe al ámbito contractual y desbordan el análisis técnico-contable competencia de este Consejo; por ende, el análisis de las eventuales irregularidades surgidas por una eventual duplicidad en el objeto de los contratos celebrados estará en la órbita de la competencia de las entidades encargadas de la inspección, vigilancia y control.

No conocemos el origen del contrato y ni los motivos, por lo cual considero un juicio de valor la consideración de “innecesaria”

Es necesario precisar, además, si el convenio se suscribió entre la empresa encargada de la revisoría fiscal para prestar servicios a la administración de la sociedad revisada y estos se aparten de aquellos propios de imprimirle fe pública a la información objeto de análisis y dictamen en desarrollo de su función, se hace necesario estudiar lo prescrito por el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, en el cual se lee:

“ARTICULO 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.” (Resaltado fuera del texto original)

La norma anterior hace referencia a la prohibición consistente en que el contador preste sus servicios como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes, en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal, auditó o controló, inhabilidad que no se restringe a contadores que fueron empleados públicos sino que se extiende en general a todos aquellos que fueron revisores fiscales de una empresa.

Se trata de evitar que, cuando se ha pertenecido a la administración pública o al órgano interno de fiscalización de las empresas (la revisoría fiscal), se haga uso o se obtenga provecho de las prerrogativas o facilidades que se derivan de haber estado vinculado a ellas, en cuanto el contador se encontraba familiarizado con una serie de funciones que constituyen los mecanismos a través de los cuales se canaliza la actuación de la administración globalmente considerada o con información confidencial de la empresa, según el caso.

Ahora bien; dado que la norma hace referencia a la expresión “el contador público” y que, como bien es sabido, la interpretación de las normas sobre inhabilidades es

restrictiva, se ha argumentado que la prohibición plasmada en el citado artículo 48 no es aplicable a sociedades o personas jurídicas de contadores, punto que ha sido objeto de diversas interpretaciones doctrinarias y jurisprudenciales que, para el caso en estudio, resultan de la mayor relevancia.

Al efecto, debemos señalar que la Junta Central de Contadores, mediante Circular Externa N° 033 de octubre de 1999, relativa al ejercicio de la revisoría fiscal y el régimen de inhabilidades para personas jurídicas prestadoras de servicios profesionales, puntualizó:

“...Es de anotar también que por el principio de identidad, las personas jurídicas, definidas en el artículo 633 del Código Civil como “una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”, son únicas y diferentes de otras personas jurídicas o naturales, de tal suerte que si el ejercicio de la revisoría fiscal recae en una persona jurídica que nombra a una persona natural para que materialice la función contratada, ésta se considera parte integral de un todo que se forma con la persona jurídica elegida para cumplir la función de fiscalización.

*El artículo 215 del Código de Comercio, antes transcrito, en concordancia con el artículo 4° de la Ley 43 de 1990, dejan en claro que las personas jurídicas que prestan servicios relacionados con la disciplina contable actúan a través de las personas naturales, con quienes, por lo tanto, forman un todo indisoluble, **de tal manera que la condición de revisor fiscal se predica tanto de la persona jurídica elegida como de la persona natural designada para realizar la labor encomendada.***

*En consecuencia, cuando un profesional de la contaduría pública actúa como delegado de la persona jurídica elegido como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de donde se deriva la “responsabilidad personal” y la “responsabilidad social”, referida la primera a la persona natural escogida para materializar la función y la segunda a la persona jurídica elegida por el máximo órgano social, **siendo una y otra responsables de la labor y a su vez titulares de la investidura del revisor fiscal.***

Es conveniente precisar que cuando la persona jurídica nombra a una persona natural para que gestione en su nombre la revisoría fiscal, no por ello deja de tener tal condición, infiriéndose entonces que el

contador público, con las características ya anotadas, designado para materializar la función, también adquiere la calidad de revisor fiscal por virtud de su nombramiento, quien, además, actúa en calidad de delegado de la firma elegida por el máximo órgano social para desempeñar las funciones propias del cargo.

Se resalta de esta manera, que las personas jurídicas tienen plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de tal forma que al contratar, la calidad que les otorga el pacto realizado recae sobre ellas, sin que ello quiera decir que sus socios o delegados, escogidos para desarrollar la labor de fiscalización, se exoneren de la responsabilidad que les atañe, siendo evidente que los dos —persona jurídica elegida y persona natural designada— integran un todo indisoluble, como se expresó en precedencia.” (Resaltados fuera del texto original)

Continúa expresando la Junta Central de Contadores en la Circular comentada:

“Como es bien sabido, los servicios que involucren la disciplina contable, pueden ser ofrecidos por personas naturales en forma directa, o por personas jurídicas que contemplen dentro de su objeto social tal posibilidad, y que, en los términos previstos por la Resolución 42 de 1999, emanada de la Junta Central de Contadores, en concordancia con la Ley 43 de 1990 y el Decreto Reglamentario 1510 de 1998, se encuentren inscritas ante la Junta Central de Contadores.

Acerca de la posibilidad de que estos entes en forma simultánea, y a través de distintas personas naturales a ellas vinculadas, presten servicios de revisoría fiscal y otros propios de la disciplina contable, tales como contabilidad por outsourcing, auditoría y asesoría tributaria, en forma reiterada la Junta Central de Contadores se ha pronunciado en contra de dicha práctica, por una parte, en consideración de la necesidad de proteger el principio de independencia que garantiza la objetividad e integridad que debe observar el contador público para el cabal cumplimiento de sus funciones, y, en especial, para garantizar que la labor de fiscalización ejercida por el revisor fiscal se encuentre libre de cualquier conflicto de intereses que comprometa la imparcialidad de quien está llamado a dar fe pública de las operaciones y actuaciones del ente a vigilar (sic), y por otra, en salvaguarda del régimen de inhabilidades e incompatibilidades que se encuentra expreso en el Código de Comercio, en la Ley 43 de 1990 y en los estatutos particulares de

cada entidad.

La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. Por su parte, la objetividad implica el mantenimiento de una postura imparcial en todas las funciones del contador público, de quien se exige total independencia en sus relaciones con la entidad o persona objeto de fiscalización.

Conforme a lo señalado, se considera necesario resaltar lo expresado en otro acápite, donde se determinó que las personas jurídicas que prestan servicios relacionados con la ciencia contable actúan a través de personas naturales, predicándose, entonces, la condición de revisor fiscal tanto de la persona jurídica como de la persona natural designada para desarrollar las funciones propias de este cargo.

*En este orden de ideas, y con apoyo en lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990 y el ordinal 3° del artículo 205 del Código de Comercio, **las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal no podrán desempeñar en la misma sociedad o ente económico otro, ni prestar otros servicios profesionales durante el respectivo período, prohibición cuya transgresión dará lugar a que la firma elegida para desarrollar la función de fiscalización responda disciplinariamente ante la Junta Central de Contadores, en presencia de una (sic) la presunta violación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades.***

En igual sentido, y en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990, cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, deberá rehusarse a aceptar la designación como revisor fiscal en la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis (6) meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones.

No se debe olvidar, además, que cuando un profesional de la contaduría pública actúa como delegado de la persona jurídica elegida como revisor fiscal, no lo hace a título personal sino en nombre y representación de quien lo contrató, de tal manera que se desconocería la restricción contenida en la ley mercantil y en el

código disciplinario de la profesión contable, al permitir a la misma persona jurídica —actuando a través de su delegado—, asumir de manera simultánea otras funciones en la misma empresa, o, sin dejar transcurrir los plazos previstos en la ley.” (Resaltados fuera del texto original)

Debe señalarse que la Circular Externa 33 de 1999 fue objeto de examen por la Sección Primera del Consejo de Estado, organismo que mediante sentencia del 6 de diciembre de 2001 reiterada en sentencia del 9 de mayo de la misma corporación, la encontró ajustada al ordenamiento jurídico, señalando que la mencionada circular no establece prohibiciones o restricciones para el ejercicio de la revisoría fiscal por parte de las personas jurídicas, y que sólo está precisando que el régimen de inhabilidades y de prohibiciones que se aplica al contador público como persona natural, también es aplicable a las personas jurídicas.

Veamos algunos apartes de estas importantes providencias:

“Las facultades de inspección y vigilancia de las que está revestida la Junta Central de Contadores, suponen el control en el ejercicio de las profesiones y el cumplimiento de las disposiciones que sobre ellas se hayan expedido. En el caso de la circular demandada se han ejercido tales atribuciones sin que se creen o modifiquen las normas existentes introduciendo nuevos elementos no previstos en las leyes respectivas. La Constitución Política en el artículo 26 consagra que las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones, y sólo la ley puede ejercer títulos de idoneidad, pero no escapa a la competencia de la Junta Central de Contadores precisar las restricciones en el ejercicio de la profesión para las personas jurídicas, que presten servicio de contaduría pública, pues se haría nugatoria la aplicación del régimen de inhabilidades y de prohibiciones para los contadores públicos, cuando éstos se constituyen en personas jurídicas a través de las cuales ejerzan la profesión.

La Circular 33, apoyada en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, prohíbe a las personas jurídicas contratadas para la prestación de servicios de revisoría fiscal desempeñar en la misma sociedad o ente económico “otro cargo”, o prestar otros servicios profesionales durante el respectivo período. Y seguidamente, establece que “en acatamiento de lo ordenado por el artículo 51 de la Ley 43 de 1990”, cuando una persona jurídica haya prestado servicios contables de auditoría, contabilidad por outsourcing o asesoría tributaria, entre otros, debe rehusarse a aceptar la designación como revisor fiscal en

la misma empresa, sus subsidiarias y/o filiales, por lo menos durante los seis meses siguientes a la fecha de cesación de sus funciones”.

La Junta Central de Contadores precisa los términos de los artículos 48 y 51 de la Ley 43 de 1990, pues mientras en el primero se consagra la prohibición para el contador público para “prestar servicios profesionales”, en el segundo, hace relación al contador que fue empleado de una sociedad; si bien una cosa es la prestación de servicios mediante contrato y otra distinta ocupar un cargo como empleado, no lo es menos que conforme al texto del artículo 51 de la Ley 43 de 1990: “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”, norma aplicable a las personas jurídicas que, aunque por razones obvias no pueden ser “empleados” de una sociedad, si pueden tener dentro de su seno tareas o encargos que impliquen colisión de intereses. Y si en el contador adscrito a la firma se configura la inhabilidad, ésta es una situación distinta que implica la advertencia de tal impedimento a la persona jurídica para la que labora.”¹

Ha señalado, además, el Consejo de Estado:

“La limitación prevista en tal instrucción se refiere a la prestación de los demás servicios profesionales comprendidos en el ejercicio de la contaduría pública en la misma empresa en donde esa persona jurídica desempeña sus labores como revisor fiscal. En momento alguno se trata de limitar sus servicios, en forma exclusiva, al cumplimiento de la revisoría fiscal.*

Por el contrario, es evidente que se busca el cumplimiento de lo consagrado por el numeral 3° del artículo 205 del Código de Comercio, en concordancia con lo establecido en el artículo 48 de la Ley 43 de 1990.

De otra parte, no puede afirmarse que se viole el derecho al trabajo porque la limitación a que se ha hecho referencia está dirigida a la prestación de los demás servicios profesionales de contador público en la misma empresa o grupo empresarial en donde la persona

¹ Consejo de Estado, Sección Primera, en sentencia del 6 de diciembre de 2002, con ponencia de la consejera Olga Inés Navarrete Barrero,

jurídica ejerce la revisoría fiscal, sin que ello implique la imposibilidad de prestarlos a personas naturales o jurídicas distintas".²

Así las cosas, podemos concluir lo siguiente:

- ☞ En el evento en el cual el segundo contrato de servicios profesionales de la entidad fiduciaria con la persona jurídica que la ha auditado o controlado en su carácter de revisor fiscal, verse sobre servicios que impliquen dictaminar o expresar fe pública sobre la información objeto de análisis en desarrollo de la actividad como revisor fiscal, no puede deducirse causal de inhabilidad.
- ☞ En el evento en el cual el segundo contrato de servicios profesionales de la entidad fiduciaria con la persona jurídica que la ha auditado o controlado en su carácter de revisor fiscal, tenga como objeto la prestación de servicios a la administración de la sociedad revisada y estos se aparten de aquellos propios dictaminar o imprimirle fe pública a la información objeto de análisis, con base en las consideraciones precedentes, puede aparecer causal de incompatibilidad, conforme lo establece el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, situación que, conforme a los hechos descritos, no parece corresponder a la que es materia de consulta.
- ☞ Debe resaltarse que la circunstancia que compromete la independencia y objetividad de la firma de revisoría fiscal, dando como resultado el surgimiento de la causal de inhabilidad, es la existencia de un vínculo contractual adicional que implica una relación indeseada entre ésta y los administradores del ente económico que revisa. De tal suerte que, si bien el objeto del nuevo contrato suscrito puede tener similares o iguales alcances a las responsabilidades que le caben a una firma en ejercicio de su función de revisor fiscal, tal circunstancia sólo acarrea el surgimiento de la causal de inhabilidad, cuando el nuevo contrato tenga por objeto prestar servicios profesionales adicionales como asesor, empleado o contratista para la entidad a la cual haya auditado o controlado, actividades sobre las cuales no se evidencia estipulación contractual en la información aportada en la consulta
- ☞ Si bien de los hechos descritos en la consulta no parece deducirse causal de inhabilidad o incompatibilidad en cabeza de la firma de revisoría fiscal desde el punto de vista de la normatividad contable, esto no obsta para que puedan deducirse eventuales responsabilidades disciplinarias o civiles para los administradores y la entidad examinada, únicamente como consecuencia de la suscripción de convenios que implican posible detrimento patrimonial, situación

² Consejo de Estado, Sección Primera, en sentencia del 6 de mayo de 2002, con ponencia del consejero. Manuel S. Urueta Oyola..

que deberá ser evaluada por las autoridades competentes frente a la eventual celebración indebida de contratos.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 29 de agosto de 2004 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,

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente