

CIRCULAR EXTERNA No. 14
(Sept. 24 de1997)

Señores

Administradores, Revisores Fiscales y Profesionales de la Contaduría Pública de las Sociedades Comerciales sometidas a inspección vigilancia o control de la Superintendencia de Sociedades

Ref. : Dictamen del Revisor Fiscal

Esta Superintendencia, en desarrollo de sus atribuciones de inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales, considera conveniente precisar su criterio sobre algunos puntos relacionados con el dictamen del Revisor Fiscal y con la obligación que tienen las sociedades de proveer dicho cargo.

FUNDAMENTO LEGAL.

La Revisoría Fiscal procura asegurarle a los propietarios de las compañías, a los terceros y al Estado mismo, sobre el acatamiento que los administradores dan a las normas legales y estatutarias, sobre la seguridad y conservación de los activos sociales, y sobre la conducta que ha de observar en procura de la fidelidad de los estados financieros. Su actuar descansa en la confianza y credibilidad que inspira al dar fe pública.

El revisor fiscal es quien por ley, de acuerdo con el numeral 7o. del artículo 207 del Código de Comercio, le corresponde dictaminar sobre los estados financieros, para lo cual debe practicar una auditoría integral que comprende:

Auditoría financiera, con el fin de determinar si a su juicio los estados financieros se presentan de acuerdo con normas y principios de contabilidad de general aceptación.

Auditoría de cumplimiento, para determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones Auditoría de gestión, tendiente a evaluar el grado de eficiencia y eficacia tanto en el logro de los objetivos previstos por el ente como en el manejo de los recursos disponibles y, Auditoría de control interno, encaminada a revisar y evaluar sistemáticamente los elementos y componentes que lo integran para informar al Máximo Organo Social si el control interno ejecutado por el Grupo Directivo y por el resto del personal ha sido diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable sobre la efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

2 . QUIENES DEBEN TENER REVISOR FISCAL

2.1. De acuerdo con el artículo 203 del Código de Comercio, deberán tener revisor fiscal:

Las sociedades por acciones :sociedades anónimas y en comandita por acciones.

Las sucursales de compañías extranjeras.

Las sociedades en las que por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital y,

En los términos del párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, las sociedades comerciales de cualquier naturaleza cuyos activos brutos, incluidas las valorizaciones, al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil (5.000) salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos en el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos.

A continuación y a manera ilustrativa se indican los valores de activos brutos o de ingresos brutos que han debido y deben tener en cuenta, para la determinación de la obligación de nombrar revisor fiscal, en las sociedades comerciales, de acuerdo con el salario mínimo vigente para cada uno de los últimos cinco (5) años:

Obligación de Activos brutos Ingresos brutos

tenerlo (31dic. Año anterior) (Año anterior)

\$ \$

Para el año 1994 407.550.000 244.530.000

Para el año 1995 493.500.000 296.100.000

Para el año 1996 594.667.500 356.800.500

Para el año 1997 710.627.500 426.376.500

Para el año 1998 860.025.000 516.015.000

CONTENIDO DEL DICTAMEN E INFORME

El dictamen e informe del revisor fiscal sobre los estados financieros debe ceñirse a la veracidad, oportunidad, importancia y ante todo teniendo independencia en su preparación. Deberá contener como mínimo la siguiente información:

Lo exigido en los artículos 208 y 209 del Código de Comercio en concordancia con lo consagrado en el artículo 7o numeral 3o de la Ley 43 de 1990.

Lo relacionado con el último inciso del artículo 38 de la ley 222 de 1995.

El dictamen debe versar sobre los estados financieros comparativos con los del periodo inmediatamente anterior.

Así mismo, en su elaboración se debe tener en cuenta los lineamientos plasmados en los pronunciamientos 6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

3 . PARTES DEL DICTAMEN E INFORME

El dictamen e informe debe contener por lo menos la siguiente información:

Identificación de los estados financieros básicos, los cuales de acuerdo con el artículo 22 del Decreto 2649 de 1993, comprende : balance general, los estados de resultados, de cambios en el patrimonio, de cambios en la situación financiera y de flujos de efectivo.

Información sobre la naturaleza y alcance de la auditoría, debiendo mencionar aspectos, tales como:

Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.

Si la revisión la hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea o Junta de Socios.

Si los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones máximo órgano social y junta directiva.

Si la correspondencia, los comprobantes de cuentas y los libros de actas y de registro de asociados se llevan y se conservan debidamente.

4.3. La opinión y en ella se debe incluir por lo menos los siguientes puntos:

Si la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.

Si los estados financieros han sido fielmente tomados de los libros.

Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.

Si los estados financieros presentan en forma razonable la situación financiera del ente, los resultados de las operaciones, los cambios en la situación financiera, en el patrimonio y en los flujos de efectivo por el período revisado.

Las reservas o salvedades a que esté sujeta la opinión.

Si la compañía ha observado medidas adecuadas de control interno y de conservación y custodia de sus bienes y de los terceros que pueden estar en su poder.

Si existe la debida concordancia entre los estados financieros y el informe de gestión que presentan los

administradores a consideración del máximo órgano social, como instrumento para evitar que la administración interprete indebidamente los datos contables.

4.4. Adicionalmente, debe contener los siguientes aspectos:

Identificación de la sociedad.

Fecha o período a que corresponden los estados financieros auditados.

Si su auditoría proporciona una base razonable para fundamentar su dictamen o informe como revisor fiscal.

Si la auditoría se planificó y se llevó a cabo de tal manera que se tiene una seguridad razonable, en cuanto a si los estados financieros están exentos de errores importantes en su contenido.

Si la auditoría se hizo sobre una base selectiva.

Si los estados financieros han sido ajustados para mostrar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Si en su opinión los estados financieros presentan razonablemente en todo aspecto significativo, la situación financiera del ente.

La firma y número de matrícula de quien lo suscribe.

La fecha del dictamen (fecha en que se pone a disposición de los asociados).

5. ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO ANTERIOR NO AUDITADOS POR EL MISMO REVISOR FISCAL.

5.1. Si los estados financieros del ejercicio anterior fueron examinados por otro contador público, se debe indicar esta situación, el tipo de dictamen emitido y en el caso de que se trate de un dictamen con salvedades, las razones que lo originaron dándose consideración a la naturaleza y a la validez corriente de la salvedad.

5.2. Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, se debe hacer constar este hecho en su dictamen y que, por lo tanto dichos estados financieros se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos.

FORMAS DE DICTAMEN

A continuación se presentan las diversas formas como se puede rendir el dictamen según las circunstancias de acuerdo con lo dispuesto por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el pronunciamiento No.6:

6.1. Dictamen Limpio o sin salvedades : Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan en forma razonable en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones, los cambios en la situación financiera de la entidad, los flujos de efectivo, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Con salvedades o excepciones : Cuando el revisor fiscal, considere necesario expresar salvedades sobre alguna de las informaciones genéricas de su informe o dictamen (numeral 5o del artículo 208 del Código de Comercio y artículo 7 numeral 3o ley 43 de 1990) deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

Las salvedades son de dos tipos :

"Excepto por" : Se usa cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o los principios de contabilidad no guardan uniformidad con las del año o años precedentes.

"Sujeto a": Se usa para hacer salvedades relacionadas con incertidumbres contables que no pueden resolverse en la fecha de los estados financieros o en la del informe.

Cabe anotar que en cualquiera de los casos mencionados, debe incluirse una referencia a una nota a los estados financieros para dar información más completa respecto al asunto de la salvedad. Igualmente la salvedad en el dictamen debe estar relacionada con el efecto neto en los estados financieros. En caso de que no se puedan cuantificar razonablemente tal efecto, así deberá indicarse en el dictamen.

Negativo u opinión adversa : Se da cuando como consecuencia de su examen, se ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad, no presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía y las desviaciones son tan importantes y generalizadas, que la expresión de una opinión con "excepto por" no sería adecuada.

Abstención de opinión o Denegación de dictamen : Ocurre cuando ha tenido limitaciones de gran magnitud en el alcance del examen, los registros son inadecuados o en los casos en los cuales las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no procede a la emisión de un dictamen con excepciones.

El hecho de emitir una denegación de opinión u opinión negativa no exime al revisor fiscal de la obligación de mencionar todas las anomalías, pero sin necesidad de expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que la haría contradictoria y confusa.

RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL

No sobra recordarles a los profesionales de la contaduría que por vocación han orientado sus esfuerzos al ejercicio de la revisoría fiscal, que además de la responsabilidad social que tienen frente a los asociados, a los posibles inversionistas, a los acreedores, al Estado y frente a la comunidad en general, ellos están sujetos a las siguientes responsabilidades:

Responsabilidad civil : El artículo 211 del Código de Comercio advierte que el revisor fiscal responderá patrimonialmente de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Responsabilidad penal : La Ley 222 de 1995, por medio de la cual se modificó el Código de Comercio, al ocuparse del tema de los estados financieros, señaló conductas objeto de sanción penal a través de los artículos 42, 43 y 45, enfocadas a la actividad del revisor fiscal y adicionalmente, el estatuto anticorrupción (Ley 190 de 1995), agravó las penas para los revisores fiscales de las sociedades, cuando se comprueben casos de receptación, legalización y ocultamiento de bienes provenientes de actividades ilegales.

Responsabilidad contravencional o administrativa : A los revisores fiscales que se les compruebe negligencia en el desempeño de sus funciones o ausencia de las mismas, le son aplicables las sanciones administrativas a que haya lugar (multas, suspensión del cargo o interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal) y le serán impuestas por el organismo del Estado que ejerza inspección vigilancia o control sobre aquella sociedad en donde se detecte la irregularidad (artículos 216 y 217 del Código de Comercio).

Responsabilidad disciplinaria : Cuando exista violación de la ética profesional (artículos 35 a 40 de la ley 222 de 1995) ; le corresponde a la Junta Central de Contadores, imponer sanciones que van desde amonestaciones, en el caso de fallas leves ; multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una cuando la falta no conlleve la comisión del delito o la violación grave de la ética profesional ; en caso de desconocimiento de las normas y principio de la profesión contable, entre otros, y cancelación de la misma, por haber sido condenado por delitos contra la fe pública, la propiedad, la economía nacional etc.

Finalmente, por el interés que tiene este Despacho en el adecuado ejercicio de la Revisoría Fiscal y por el respeto que merecen los profesionales que la sirven, rogamos a los Gerentes y miembros de las Juntas Directivas imponerse de cuanto se relaciona con esta actividad, facilitar el ejercicio de los deberes del Revisor Fiscal, exigir la más asidua presencia a los Revisores Fiscales y elegir para esta dignidad a quienes ofrezcan condiciones éticas y profesionales acordes con lo que las leyes colombianas exigen y esperan de una institución indebidamente comparada (en su ejercicio) con la auditoría externa.

Cordialmente,

DARIO LAGUADO MONSALVE

Superintendente de Sociedades

/Luz Miryam B.