

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

No. del Radicado	1-2023-023734
Fecha de Radicado	06 de julio del 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0362
Tema	Revisor Fiscal – Temas varios

CONSULTA (TEXTUAL)

“(…) Se solicita se dé respuesta a las siguientes preguntas.

1. ¿la revisora fiscal de una cooperativa tiene facultades para emitir órdenes o directrices a los trabajadores de la cooperativa?
2. En el evento en que no sea posible que la revisora fiscal tenga una relación de mando con los trabajadores (personal de la cooperativa) ¿Cuál es el conducto regular para acceder a la información que requiera de la cooperativa? ¿es ilimitada esa información que pueda requerir?
3. ¿Puede la revisora fiscal requerir cualquier tipo de información sobre la cooperativa?
4. ¿Cuáles no serían funciones propias de la revisoría fiscal?”

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

1. *¿la revisora fiscal de una cooperativa tiene facultades para emitir órdenes o directrices a los trabajadores de la cooperativa?*

Mediante concepto 2020-0781¹ emitido por este Organismo, con relación a la “función del revisor fiscal de impartir instrucciones”, manifestó:

“(…) Respecto a la pregunta relacionada con **¿el Revisor Fiscal se estaría extralimitando en sus funciones al pretender impartir órdenes escritas a la administración?**, debe considerarse lo siguiente:

¹ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=f47562a4-c5b3-439a-ad0f-be7c6b0ff4c6>

• La función relacionada con impartir instrucciones se encuentra establecida en el numeral sexto y cuarto del artículo 207 del Código de Comercio²;

• Mediante concepto del CTCP 1997-0125 “Se debe insistir en el doble propósito de las instrucciones. **De un lado han de utilizarse para corregir cuando se ha detectado una irregularidad** (violación de una norma). **Pero también debe impartirse instrucción con el fin de mejorar los procedimientos de control aunque no haya ocurrido una irregularidad**”³;
(...)

• Mediante concepto 2014-0668 el CTCP manifestó que “las instrucciones constituyen indicaciones sobre la forma de hacer las cosas que se requieren, para lo cual, conviene que éste tenga una comunicación fluida con los diversos órganos sociales y demás funcionarios (...), a fin de facilitar la aplicación oportuna de sus instrucciones. Sin embargo **impartir instrucciones no significa por tanto dar órdenes a la administración. Por el contrario, significa enseñar soluciones para corregir irregularidades**” posteriormente menciona el mismo concepto que “los revisores fiscales **están facultados para impartir instrucciones en el desarrollo propio de su gestión, pero no tienen la potestad de realizar actividades o tomar decisiones, que le son propias al administrador**”;

• Jesús María Peña Bermúdez en su libro “Revisoría Fiscal una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado” tercera edición de ECOE Ediciones menciona que “La frase impartir instrucciones debe entenderse como **la capacidad otorgada por la Ley para que dado el conocimiento que se le atribuye, pueda comunicar, enseñar y participar a la administración sobre sus sugerencias, le dé su criterio para el adecuado manejo y conservación que se le ha señalado, pero siendo los administradores quienes tienen la obligación de realizarlos y salvaguardarlos así como decidir si acogen o no la recomendación (instrucción) que imparta el revisor fiscal**”

• La Orientación Profesional del CTCP sobre revisoría fiscal del año 2008 menciona que “En desarrollo de esta función, el Revisor Fiscal también debe impartir las instrucciones necesarias para que se apliquen los correctivos que sean necesarios, **facultad que debe entenderse como la capacidad otorgada por la Ley para que, dado el conocimiento que se le atribuye, pueda comunicar y participar a la administración de su criterio respecto de las tareas que se le han asignado, sin que por ello pueda perderse de vista, que la responsabilidad de llevar la contabilidad y los libros de actas se encuentra en cabeza de los administradores.**”

Las instrucciones constituyen indicaciones sobre la forma de hacer las cosas que se requieren, surgen del conocimiento y análisis que se ha confiado al Revisor Fiscal, para lo cual, conviene que éste tenga una comunicación fluida con los diversos órganos sociales y los demás funcionarios de la empresa, a fin de facilitar la aplicación oportuna de sus instrucciones. **Impartir instrucciones no significa por tanto dar órdenes a la administración, por el contrario, significa, enseñar soluciones para corregir irregularidades.**
(...)”

Es muy importante diferenciar entre impartir una instrucción, que además debe estar por escrito, e impartir una orden, por parte del revisor fiscal.

2. En el evento en que no sea posible que la revisora fiscal tenga una relación de mando con los trabajadores (personal de la cooperativa) ¿Cuál es el conducto regular para acceder a la información que requiera de la cooperativa? ¿es ilimitada esa información que pueda requerir?

² 4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines; (...)

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

³ Tomado de <http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=6a88bdc0-7dd8-4f2f-b013-699f1f05312d>

En respuesta a estas dos preguntas, en el concepto 2019-0846⁴ emitido por el CTCP con relación a consulta similar, indicó:

“(…) La forma como se debe entregar la información al revisor fiscal es un tema que debe ser incorporado en el contrato que formaliza el encargo de revisoría fiscal, y también deberá tenerse en cuenta el principio de confidencialidad que debe considerar un contador público en la prestación de servicios profesionales, la administración tiene la obligación de proporcionar al revisor fiscal lo siguiente:

- a) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- b) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y
- c) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría (tomado de la NIA 210 párrafo 6). (…)” Subrayado fuera de texto.

La Ley 222 de 1995, a la cual remitimos conforme al artículo 15 de la Ley 1314 de 2009, es clara en el artículo 23 sobre los deberes de los administradores, el cual en el numeral 3 les señala el de “velar porque se le facilite el cumplimiento de las funciones a la revisoría fiscal.”

3. *¿Puede la revisora fiscal requerir cualquier tipo de información sobre la cooperativa?*

El revisor fiscal debe obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar su labor y sus instrucciones, así como la posterior opinión sobre lo ordenado por los artículos 208 y 209 del Código de Comercio, la Ley 79 de 1988 en lo relacionado con el revisor fiscal y demás normas legales que le obliga cumplir, así como los estatutos de la misma Cooperativa. La obtención de esta evidencia es un asunto de juicio profesional, por lo tanto, el revisor fiscal debe solicitar la información que considere relevante para el desarrollo de su encargo de revisoría fiscal. Al respecto se ha manifestado claramente la Corte Constitucional en sentencia C-780 del 2001 que recomendamos leer y que encuentran también en el libro al cual hace referencia el concepto 2014-0668 a que se ha aludido.

4. *¿Cuáles no serían funciones propias de la revisoría fiscal?”*

Dado que la Ley 43 de 1990 no especifica las funciones del revisor fiscal, se aplicará de forma supletiva el artículo 15 de la Ley 1314 de 2009 por extensión, lo que conlleva a utilizar las disposiciones del Código de Comercio referentes a las sociedades comerciales.

Por lo tanto, en las diferentes normas citadas y las complementarias a éstas, en atención a lo ordenado por el numeral 9 del artículo 207 que se transcribe a continuación, encontrará cuales son las funciones de un revisor fiscal.

En la consulta 2023-0329⁵ emitida por el CTCP, sobre las “funciones del revisor fiscal”, manifestó:

“(…) El contador público en desarrollo del ejercicio profesional de revisor fiscal debe dar cumplimiento a las funciones establecidas en el artículo 207 del Código del Comercio⁶:

“Artículo 207. FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL. Son funciones del revisor fiscal:

⁴ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=fb8d0fe2-824a-4813-8eac-00e3de058cbc>

⁵ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=bcbl30a5-0b21-48ae-bdd1-3266343d8dd8>

⁶ Tomado del Decreto 410 de 1971 Código del Comercio, Capítulo VIII Revisor Fiscal, Artículo 207 Funciones del revisor fiscal.

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 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;
- 3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
- 4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
- 5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
- 8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
- 9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.” Subrayado fuera de texto.
- 10) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-Ley 663 de 1993⁷, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores. Numeral adicionado por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015 ⁸.

De acuerdo con lo anterior, el revisor fiscal debe presentar en la Asamblea Ordinaria el informe sobre los estados financieros (Dictamen) de acuerdo al artículo 208⁹ del Código de Comercio, así como el artículo 38¹⁰ de la Ley 222 de 1995 y el informe a la Asamblea o Junta de Socios artículo 209¹¹ del Código de Comercio.

En el concepto 2021-0181¹² emitido por el CTCP, con relación a las funciones y responsabilidad del Revisor Fiscal, se encuentra información que complementa la respuesta y que pueden consultar (...).”

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 concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

⁷ <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=1348>

⁸ Tomado de la Ley 1762 de 2015, Capítulo III Disposiciones en materia comercial, Artículo 27 Funciones del revisor fiscal.

⁹ CONTENIDO DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL SOBRE BALANCES GENERALES. El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales (...)

¹⁰ **Estados financieros dictaminados.** Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

¹¹ CONTENIDO DEL INFORME DEL REVISOR FISCAL PRESENTADO A LA ASAMBLEA O JUNTA DE SOCIOS. El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios (...)

¹² <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=831fb41d-0b5f-48b4-a9d1-38e936bec221>

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero – CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez
Consejero Ponente Jairo Enrique Cervera Rodríguez
Revisó y aprobó: Jimmy Jay Bolaño Tarrá/Jesús M Peña Bermúdez/Carlos Augusto Molano Rodríguez/Jairo Enrique Cervera Rodríguez

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