

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González Santos

EJE 3

Pongamos en práctica



Introducción	3
Función certificante del revisor fiscal	4
Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Financiera	9
Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Sociedades	17
Certificación que expide el revisor fiscal para acreditar que las sociedades se encuentran al día en pagos parafiscales a la seguridad social y se encuentran habilitadas para celebrar contratos con el Estado	18
Donaciones	19
Capacidad de organización y condición de gran empresa, mediana empresa, pequeña empresa o microempresa.	21
Modificaciones en el capital suscrito y pagado de las sociedades por acciones	23
Corte del año fiscal para sociedad extranjera	24
Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Nacional de Salud	26
Certificado de prestación de servicios de salud	28
Certificado en transmisión de datos	29
Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Economía Solidaria.	30
Bibliografía	35

INTRODUCCIÓN

La función certificante de revisor fiscal ha sido ampliamente utilizada por los diferentes sectores de la economía colombiana, con el ánimo de evidenciar credibilidad y garantizar la transparencia respecto a operaciones específicas del ente económico que por ley se encuentre obligado a incluir dentro de su estructura organizacional al revisor fiscal.

Bajo esta perspectiva, el presente eje temático pretende reunir las principales certificaciones expedidas por el revisor fiscal segmentándolas de acuerdo con la inspección, vigilancia y control de las Superintendencias Financiera, de Sociedades, Nacional de Salud y de Economía Solidaria.

Función certificante del revisor fiscal





Figura 1.
Fuente: shutterstock/618780368

Como se mencionó en el eje 2, el artículo 207 del Código de Comercio enuncia de manera tácita las funciones del revisor fiscal; **funciones que incluyen un compendio de actuaciones que garantizan la razonabilidad de las cifras incluidas en los estados financieros con su respectiva validación y concepto respecto al control interno de la entidad siempre obrando en consecuencia a la independencia mental inherente al cargo.**

En esta oportunidad, y con el ánimo de analizar la función certificante dentro del contexto colombiano se analizarán las siguientes funciones propias de la actividad certificante art. 207 Código de Comercio:

- Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios o 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.
- 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.
- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.
- 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.

En esta lista enunciativa de funciones, se hace imperativo hacer énfasis en la correspondiente a “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” (Código de Comercio, art. 7º), teniendo en cuenta que de esta función se derivan la mayoría de actuaciones certificantes del revisor fiscal, las cuales cuentan con las siguientes características:

- Las certificaciones solicitadas atestán actuaciones particulares con impacto en temas financieros, de cumplimiento, de gestión y control interno propio de cada entidad.
- Las certificaciones pueden ser potestativas bajo fuerza de ley o por solicitud voluntaria de las organizaciones que las hayan incluido en sus políticas internas, de gestión y control.



¡Importante!

La función referida, de manera general, obliga al revisor fiscal a cumplir con las demás obligaciones no incluidas de manera tácita en las funciones enunciadas y que son ampliadas a través de los estatutos del ente económico o aquellas encomendadas por la asamblea o junta de socios, función que acoge las certificaciones objeto de estudio en el presente eje temático.

Así las cosas, y para abordar de manera consecuente el tema propuesto, se puede definir función certificante como la responsabilidad del revisor fiscal respecto a la certificación de información financiera, de gestión, de cumplimiento y control interno requerida por terceros con el ánimo de evidenciar la transparencia y buena gestión del ente económico sujeto a los procedimientos del revisor fiscal cumpliendo de manera recíproca con las funciones descritas por el Código de Comercio en Colombia.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar la función certificante, se sugiere la remisión al recurso de aprendizaje “Función Certificante del revisor fiscal”. Se encuentra disponible en la página principal del eje 3.

Para ilustrar con mayor precisión la función certificante del revisor fiscal desde diferentes perspectivas y en términos tributarios, citamos el artículo 777 del Estatuto Tributario que reza:



La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes (Estatuto Tributario, art. 777).

Así mismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública indica: “como ya lo ha sostenido este Consejo Técnico, la certificación que emite un revisor fiscal debe entenderse como la atestación o testimonio que se da sobre las actuaciones administrativas”; adicionalmente, es importante destacar que la administración es la responsable por la información que se produce al interior de la empresa como resultado de su gestión.



¡Importante!

Como se puede observar, la función certificante del revisor fiscal es tan amplia como su propia responsabilidad, permitiendo atestar múltiples actuaciones del ente económico hacia terceros quienes, a través de las certificaciones expedidas por este rol, soportan la toma de decisiones.

Al tener claro el concepto de función certificante y las funciones inherentes al revisor fiscal en este campo, se hace necesario identificar cómo estas certificaciones contribuyen a los ejes propios y funcionales de las superintendencias en los ejes de:

Vigilancia

Como la palabra lo indica (“vigilare”, ver, observar), el Estado solo observa la conducta de los particulares, sin que esto represente para aquellos ninguna carga o interferencia directa en sus actividades. Así, por ejemplo, si se hacen los análisis financieros, revisión de estatutos o de otra información que se tenga de las entidades vigiladas.

Fuente: Superintendencia de Economía Solidaria (2013)

Inspección

Aquí ya hay una carga para el administrado; su fundamento son las facultades que tiene la Superintendencia en virtud de sus funciones legales, al representar el interés general que prevalece sobre el interés particular. Así, por ejemplo, el realizar una visita administrativa, el recepcionar una declaración a un representante legal, el requerir la entrega de determinados documentos, constituyen potestades especiales que no tienen los particulares, unos respecto de otros, sino que solo las tiene el Estado frente a aquellos.

Control

Es el grado más alto de supervisión. De manera excepcional la Superintendencia, autorizada por la Constitución y la ley, interfiere directamente en la autonomía de las entidades vigiladas. Es el caso, por ejemplo, de la orden de remover a un directivo, de la toma de posesión para administrar o liquidar una entidad, de la orden dada de realizar una reforma estatutaria.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar las certificaciones dentro del actuar del revisor fiscal, sus funciones y responsabilidades, se sugiere el recurso de aprendizaje “Articulando la función certificante”.



Figura 2.
Fuente: shutterstock/721196005

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Financiera

Como se había enunciado, las entidades legalmente autorizadas para la captación, manejo, aprovechamiento o inversión de recursos del público, son sujetas al esquema de inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera.

Como lo indica la Superintendencia Financiera de Colombia:

”

Las citadas entidades autorizadas para captar recursos del público deben constituirse exclusivamente bajo la forma de sociedades anónimas o de cooperativas financieras. Así las cosas, en nuestro país ninguna sociedad colectiva, en comandita, de responsabilidad limitada o empresa unipersonal puede contar con autorización legal para captar recursos del público y, mucho menos, una persona natural (Superfinanciera, 2017).

Ahora bien, con el ánimo de revisar las certificaciones particulares que deben ser expedidas para entidades vigiladas por la superintendencia citada, se hace necesario la remisión a la Circular Básica Jurídica 007 de 1996 en su numeral 4.14 del capítulo 3, título 1:



a) Los que deban ser elaborados en cumplimiento de las normas establecidas por esta Superintendencia en uso de la facultad consagrada en el artículo 326, numeral 3, letra b) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y, complementariamente, los exigidos por el Código de Comercio y sus disposiciones reglamentarias y la Ley 43 de 1990, relacionados, entre otros, con la presentación de estados financieros básicos, estados financieros consolidados, estados financieros de publicación con excepción de las notas a los estados financieros.

El numeral citado, reglamenta la obligatoriedad de reporte de información para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera teniendo presente que esta Superintendencia construye informes relevantes para la economía del país y adicionalmente le proporcionan insumos para verificar en términos de vigilancia y control el buen desempeño y quehacer de las entidades inspeccionadas. Los reportes solicitados por la Superintendencia citada incluyen apartados respecto a estados financieros intermedios y **anualizados**, clientes, tipo de evaluación del cliente, transacciones relevantes (en efectivo, sospechosas), transacciones cambiarias, patrimonios autónomos, entre otros.



Anualizados

Este término se refiere a la expedición anual de los estados financieros, pueden ser intermedios (inferiores a un año) y como norma general anualizados.



Dicho de una variable económica, como el precio, el interés, la tasa, el porcentaje, el incremento, etc.: Calculada para períodos de menos de un año sobre la base aplicable a un año completo. Recuperado de: Real academia de la lengua española; <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=anualizado>



Ejemplo

Un ejemplo de esta situación corresponde al expuesto por la Ley 1762 de 2015 que proporciona instrucciones respecto a la administración del riesgo de lavado de activos y financiación de terrorismo quienes deberán con una periodicidad mensual reportar todas aquellas situaciones en la citada circular ante la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF); la citada ley adicionó el artículo 207 del Código de Comercio incluyendo una nueva función del revisor fiscal:



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 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

Con el ánimo de ampliar el concepto de lavado de activos y financiación del terrorismo sugerimos la lectura denominada:



Lectura recomendada

Lo que debe saber sobre el lavado de activos y la financiación del terrorismo (Cap. 1)

UIAF

Por otra parte; y retomando la Circular Básica Jurídica podemos evidenciar los subsecuentes numerales que se refieren a las certificaciones:

”

b) Los contemplados expresamente en las normas regulatorias del sistema financiero y del sector asegurador, tales como la relativa al acceso al cupo ordinario de liquidez en el Banco de la República a que alude el parágrafo del artículo 11 de la Resolución Externa 033 de 1992, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, para el caso de los establecimientos de crédito (Superfinanciera, 1996, Numeral 4.14)

En este punto y teniendo presente la complejidad del sector financiero en Colombia, el gobierno colombiano facultó al Banco de la República para:

”

... fijar periódicamente un cupo ordinario de crédito a los bancos afiliados al Banco de la República para operaciones de préstamos y descuento, señalar un cupo especial de crédito que solo se utilizará en el descuento de operaciones destinadas a determinadas actividades económicas, de acuerdo con las necesidades del desarrollo agrícola, industrial y comercial del país y fijar cupos extraordinarios de crédito en casos de emergencia y con carácter temporal (Banrepública, 2017).

Retomando la Circular Básica Jurídica encontramos:

”

c) En los demás casos y con el fin de evaluar la manera como la entidad está dando cumplimiento a todas las normas legales, estatutarias y reglamentarias vigentes, el revisor fiscal deberá allegar, con la misma periodicidad de los estados financieros intermedios y de fin de ejercicio que se deben remitir a esta Superintendencia, un dictamen en el que se exprese claramente la información financiera revisada... sin perjuicio de que tan pronto como se detecte una irregularidad, que en opinión de la Revisoría fiscal deba ser conocida por esta Superintendencia, se pronuncie sobre tal circunstancia (...) (Superfinanciera, 1996, numeral 4.14).

Como se puede observar en el numeral anterior, el revisor fiscal dentro de sus actuaciones deberá dictaminar los estados financieros solicitados por la Superintendencia Financiera en los ejes correspondientes a representación fiel de la estructura económica del ente certificado, normas de auditoría aplicadas y cumplimiento de normas asociadas.



Figura 3.
Fuente: shutterstock/538414810

Otras actuaciones, en las cuales interviene el revisor fiscal se incluyen en la Circular Externa 004 de 2012 referente a reportes de información periódica y relevante; en esta circular se amplía información respecto al reporte que deben realizar ante la Superintendencia Financiera los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en el cual se solicita el dictamen de revisor fiscal además de:



7. Emisores de Bonos de Riesgo. Las entidades emisoras de bonos de riesgo inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), además de cumplir con la información trimestral, deberán enviar un informe sobre la evolución del acuerdo de reestructuración, suscrito por el representante legal, el revisor fiscal y el promotor del acuerdo (Superfinanciera, 2012, Circular Externa 004).

Adicional a este pronunciamiento, encontramos la Circular 10 de 2013 dirigida a representantes legales, revisores fiscales de las entidades vigiladas y de los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores contiene como referencia: “Solicitud de información relativa a los planes de acción del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera para entidades del Grupo 1” [enuncia el esquema de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera \(NIIF\) y cómo las entidades adscritas deben reportar el plan de implementación el cual incluye actividades y cronograma que garantice el éxito de este proceso.](#)

Finalmente, como norma macro reglamentaria en aspectos del sector financiero y bancario, se debe citar la Circular Básica Contable y Financiera expedida en 1995 en la cual se atienden temáticas como metodología de evaluación de inversiones, gestión de riesgo de crédito, venta de activos improductivos, castigo de activos, reglas relativas a la administración del riesgo de liquidez, estados financieros comparativos, intermedios, de fin de ejercicio y consolidaciones, valoración de carteras colectivas, libros de contabilidad de entidades vigiladas, remisión de información, entre otras.

En la misma Circular 10 de 2013 se menciona en múltiples ocasiones la pertinencia de la participación del revisor fiscal; un ejemplo de esta aseveración se ubica en el capítulo IX referente a Estados Financieros de Fin de Ejercicio en el cual se cita:

”

2.3.11. Dictamen del revisor fiscal. Se deberá remitir el dictamen del revisor fiscal de los estados financieros de la respectiva entidad vigilada y de los fondos de pensiones obligatorias y voluntarias, teniendo en cuenta para ello lo señalado en los artículos 208 y 209 del Código del Comercio, la Ley 43 de 1990, lo establecido en el Título I, Capítulo III, numeral 4.8 de la Circular Externa 007 Básica Jurídica y los artículos 11 y 12 del Decreto 1406 de 1999, así como toda aquella normatividad que al respecto sea expedida con fines complementarios. (Superfinanciera, 2013, circular 10).

De igual manera el Capítulo X sobre Estados Financieros Consolidados o combinados menciona:

”

5. Certificación: Los estados financieros consolidados y/o combinados deben ser certificados; cuando los mencionados estados financieros correspondan al cierre de ejercicio de la matriz, se deberá anexar el dictamen sobre los mismos emitido por el revisor fiscal de esta (Superfinanciera, 2013, circular 10).



Figura 4.
Fuente: shutterstock/377119480

Como se puede observar, la institución del revisor fiscal es un apoyo vital e imprescindible en el esquema de inspección, vigilancia y control; las funciones certificantes contenidas en las circulares de la Superintendencia y otras normas relacionadas dan fe de esta afirmación delegando en el revisor fiscal la certificación de informes y la descripción detallada del criterio utilizado por este profesional en la evaluación de la situación financiera tal como lo indica el apartado 6.4. del Proyecto Circular Externa Revisoría fiscal de las Entidades Vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia del año 2008 que indica entre otros deberes:

”

El informe trimestral a través del cual se pongan en conocimiento de esta Superintendencia, las observaciones de mayor relevancia sobre las cuentas evaluadas, las debilidades encontradas, la cuantificación de las mismas, los comentarios y conclusiones efectuados tanto por la administración como por la revisoría fiscal, en la pro forma que se adjunta a la presente circular (Superintendencia financiera de Colombia, 2008, s. p.).

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Sociedades

La Superintendencia de Sociedades enfoca su misión a:



Contribuir a la preservación del orden público económico por medio de las funciones de fiscalización gubernamental sobre las sociedades comerciales y ejercer las facultades jurisdiccionales previstas en la ley, tanto en el ámbito de la insolvencia como en el de los conflictos societarios” (Supersociedades 2017) y es bajo este objetivo que a través de labores de inspección, vigilancia y control contribuye al supuesto de negocio en marcha contemplado dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y que indica: “4.1 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse (CTCP, 2012, p. 29)

Con la anterior hipótesis y teniendo presente que todas las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades se encuentran en la obligación de presentar anualmente los estados financieros que reflejen la realidad económica del ente, y que deben estar certificados y dictaminados por un revisor fiscal que se encuentre habilitado para tal fin; y no es para menos cuando la Ley 222 de 1995 por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones amplía esta obligación en su capítulo IX en el cual se indican los mecanismos de inspección, vigilancia y de control de la Superintendencia mencionada que pueden ir desde autorizaciones hasta visitas de verificación y sanciones.

Como se puede evidenciar, el campo de acción de la Superintendencia de Sociedades es amplio y al abordar las sociedades mercantiles se podrían listar un sin número de certificaciones propias de la operación de un ente económico; a continuación, se listan las más importantes.

Certificación que expide el revisor fiscal para acreditar que las sociedades se encuentran al día en pagos parafiscales a la seguridad social y se encuentran habilitadas para celebrar contratos con el Estado

El artículo 50 de la Ley 780 del año 2002 reza:

”

Control a la evasión de los recursos parafiscales: La celebración, renovación o liquidación por parte de un particular, de contratos de cualquier naturaleza con Entidades del sector público, requerirá para el efecto, del cumplimiento por parte del contratista de sus obligaciones con los sistemas de salud, riesgos profesionales, pensiones y aportes a las Cajas de Compensación Familiar, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y Servicio Nacional de Aprendizaje, cuando a ello haya lugar (...) Cuando la contratación se realice con personas jurídicas, se deberá acreditar el pago de los aportes de sus empleados, a los sistemas mencionados mediante certificación expedida por el revisor fiscal, cuando este exista de acuerdo con los requerimientos de ley (Congreso de Colombia, 2002).

Este modelo de certificación, aunque presenta un antecedente que soporta el pago de recursos parafiscales cuando suceda o se tenga la perspectiva de contratación con entidades del Estado, ha cobrado popularidad, siendo exigido por un sin número de empresas del sector privado, que con el ánimo de fortalecer el control interno de su organización respecto al modelo de contratación y conocimiento del proveedor o en defecto acreedor solicitan este tipo de certificación.

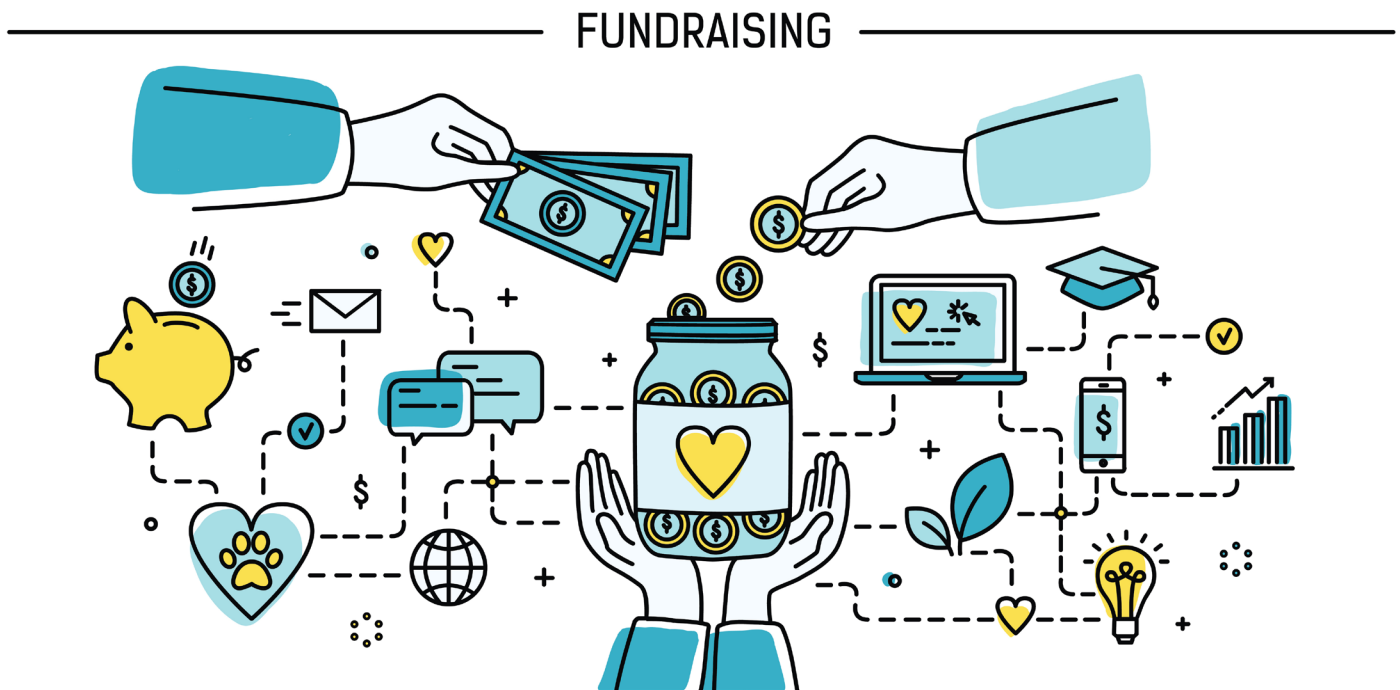


Figura 5.
Fuente: shutterstock/663959731

Donaciones

Tal como se mencionó al inicio del presente eje, la revisoría fiscal opera desde la dimensión antievasión y antielusión del Estado colombiano contribuyendo de manera puntual al recaudo justo en términos de equidad tributaria; el artículo 1443 del Código Civil Colombiano define donación como: “la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”. Este concepto encierra un sinnúmero de connotaciones, habilitando al contribuyente de impuestos a utilizar esta figura con transferencia de sus bienes y patrimonio, logrando en muchas oportunidades disminuir el impuesto a pagar aprovechando los topes designados por el Gobierno nacional.

Las contravenciones respecto al modelo de donaciones en Colombia ha sido ampliamente estudiado y ha sido tema motivador de múltiples reformas que buscan limitar el alcance de las donaciones respecto a su impacto a nivel tributario; prueba de lo anterior se expone en la Ley 1819 de 2016 que contempla un nuevo tratamiento para las donaciones incluyendo cambios radicales en su manejo y reconocimiento; a partir del año 2017 algunas donaciones con descripción tácita en la norma pueden ser deducibles y todas las donaciones pueden ser sujeto de deducción en 25 % siempre y cuando cumplan una serie de requisitos que incluye la evidencia de formalización del ente económico receptor de la donación, donaciones destinadas a las bibliotecas públicas, entidades que promuevan la investigación y desarrollo, parques naturales entre otras.

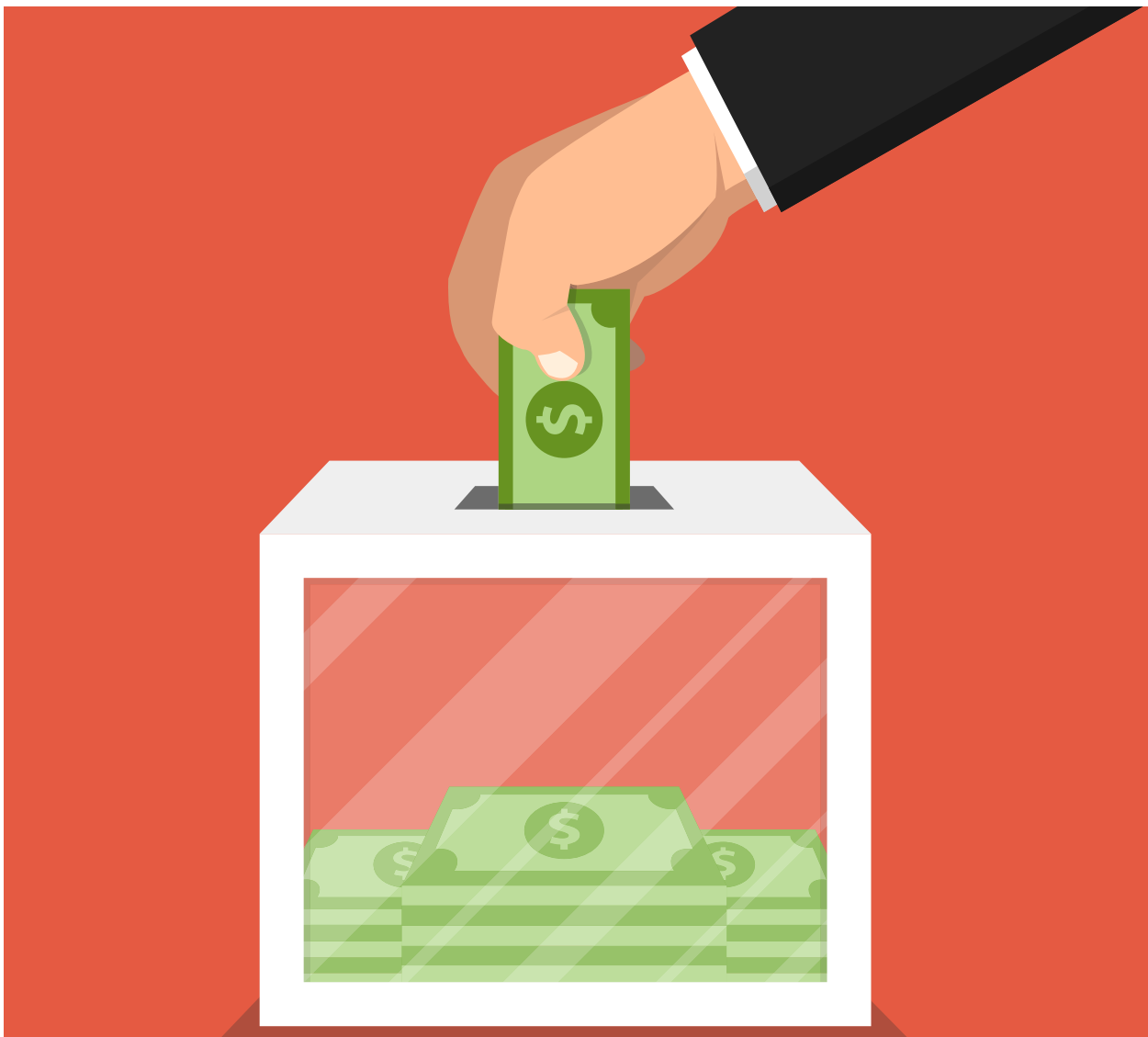


Figura 6.
Fuente: shutterstock/582306640

Así mismo, al amparo de la Ley 1819 de 2016, el receptor de la donación, debe emitir un certificado firmado por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas para tal fin; ubicando nuevamente al revisor fiscal en el estadio de fiscalización y control del Estado, con el objetivo último de certificar las operaciones que en el pasado han contribuido de manera directa a incrementar los índices de evasión y elusión y disminuir de manera directamente proporcional el recaudo por concepto de impuestos.

Con el ánimo de contextualizar el esquema de donaciones en las nuevas dimensiones de la reforma tributaria estructural 2016 sugerimos:



Lectura recomendada

Abecé de la reforma tributaria (Pág 5, punto 2: Régimen tributario para entidades sin ánimo de lucro)

DIAN

Capacidad de organización y condición de gran empresa, mediana empresa, pequeña empresa o microempresa



Figura 7.
Fuente: shutterstock/392372002

El artículo 20 del Decreto 4881 de 2008 por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007 en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes a cargo de las Cámaras de Comercio y se dictan otras disposiciones reza:

”

Documentos de soporte sobre capacidad de organización. Para la verificación de la información sobre la capacidad de organización de los proponentes, el interesado deberá adjuntar certificación del revisor fiscal o contador público, según corresponda, donde consten los ingresos brutos operacionales de los dos (2) mejores años de los últimos cinco (5) años, relacionados exclusivamente con la actividad en la que se inscribe y el procedimiento utilizado para el cálculo de la capacidad de organización (...) (Decreto 4881, art. 20).

Este resulta ser uno de los ejemplos más dicentes respecto al efecto de las certificaciones del revisor fiscal y el soporte que brinda este tipo de documentos en aquellas actuaciones del Estado en las cuales existe intervención de terceros y que propende por la equidad e igualdad de condiciones en aquellas concesiones del estado en las cuales debe mediar un proceso de selección; es así como para la verificación documental por parte de la Cámara de Comercio se hace necesaria la aseveración del revisor fiscal respecto a la capacidad de la organización medida respecto a sus ingresos brutos y los años de antigüedad en determinado sector económico.

Por otra parte, el artículo 2º de la Ley 590 de 2000 modificado por el artículo 43 de la Ley 1450 de 2011 y sus decretos reglamentarios clasifican a las organizaciones en mediana, pequeña y micro empresas teniendo en cuenta variables como valor de los activos y planta de personal; así las cosas y amparados en el Decreto 0734 de 2012 en su artículo 6.2.1.3. parágrafo que reza:

”

El proponente debe aportar como soporte documental de su calidad de gran empresa o Pyme o Mipyme, un certificado de contador público o revisor fiscal, si tiene este último, en donde se indique, si es Gran empresa, Mediana empresa o Pequeña empresa, de conformidad con lo dispuesto en la normatividad vigente.

Modificaciones en el capital suscrito y pagado de las sociedades por acciones

Otra de las certificaciones más recurrentemente expedidas por los revisores fiscales corresponden a aquellas que registren modificaciones en el capital suscrito y pagado en las sociedades por acciones. En este punto es importante mencionar que una sociedad anónima puede dividir su capital en capital suscrito cuyo monto corresponde a aquellas acciones que la entidad se compromete a cancelar de acuerdo con unos términos establecidos previamente y capital pagado que corresponde a aquel valor que ha sido efectivamente pagado por los accionistas.

En las circunstancias descritas anteriormente es usual que las sociedades por acciones decidan aumentar el capital suscrito y pagado, situación que se justifica a través de:



Figura 8
Fuente: propia

Para los casos a y b, la normatividad colombiana solicita certificado del revisor fiscal en el cual se detalle la decisión y las causas que sustenten dicho cambio con el ánimo de soportar a nivel público la modificación del capital.

Corte del año fiscal para sociedad extranjera



Figura 9
Fuente: shutterstock/262750391

En Colombia es habitual encontrar empresas asociadas a un holding, grupo empresarial, multinacional o transnacional o entidades con operaciones nacionales sin representación en nuestro país, situaciones que desencadena importantes cambios respecto al manejo contable y financiero de las empresas; y que, en muchas oportunidades la empresa que se ubica en Colombia que puede ostentar el perfil de matriz, filial o subsidiaria debe realizar cambios importantes en su dinámica para lograr la armonía del grupo empresarial a pesar de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera.



Ejemplo

Un ejemplo de la situación descrita anteriormente, corresponde a que en el país de origen de la entidad, la fecha de corte de un año fiscal sea diferente a la de Colombia, motivo que hace que los estados financieros de la compañía presenten una diferencia significativa al ser comparados con los emitidos en Colombia; sumémosle a esta situación, la presentación de la entidad estudiada a una licitación con el estado a través del Registro Único de Proponentes; es en este punto, donde el revisor fiscal deberá certificar que los estados financieros presentan una fecha de corte diferente a la requerida bajo norma local sin que esta situación afecte de manera representativa la estructura financiera del ente económico y la representación fiel de las transacciones y hechos económicos registrados a nivel nacional e internacional.

Y aunque es bien sabido que, en Colombia, el dictamen del revisor fiscal se extiende sobre los estados financieros con corte anual, la certificación tratada en este apartado reviste alta utilidad teniendo en cuenta y tal como lo cita el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Concepto 415 del 4 de septiembre de 2014:



La NIC 34 establece las bases para la presentación de los estados financieros intermedios pero no establece las bases para la presentación de los diferentes estados financieros de propósito especial (estados financieros extraordinarios, estados de liquidación, estados financieros con fines de supervisión, etc.), porque están por fuera de los objetivos de los estándares internacionales, dado que no pretenden satisfacer las necesidades de información de múltiples usuarios sino las de usuarios específicos (CTCP, 2014).

Y es en este punto, donde la función certificante del revisor fiscal amplía su campo de acción para usuarios específicos de la información contable.



Figura 10.
Fuente: shutterstock/265829168

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Nacional de Salud

Como se mencionó anteriormente, la Superintendencia Nacional de Salud se encarga de vigilar la oportuna gestión de las entidades que participan en el sistema de salud en Colombia y su misión se enuncia así: “Proteger los derechos de los usuarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante la inspección, vigilancia, control y el ejercicio de la función jurisdiccional y de conciliación, de manera transparente y oportuna” (Supersalud, 2017).

En este horizonte, se hace necesario observar la Ley 100 de 1993 que en su artículo 228 reglamenta la obligatoriedad de la revisoría fiscal en los siguientes términos:



Las entidades promotoras de salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la asamblea general de accionistas, o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro II, título I, capítulo VII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto sin perjuicio de lo prescrito en otras normas (...) (Ley 100, art. 228).

Así mismo, el artículo 232 reza:



Obligaciones de las instituciones prestadoras de servicios de salud. A las instituciones prestadoras de servicios de salud se les aplicará las disposiciones contenidas en los artículos 225, 227 y 228 de que trata la presente ley, de acuerdo con la reglamentación que se expida para el efecto. El Ministerio de Salud definirá los casos excepcionales en donde no se exigirá la revisoría fiscal (Ley 100, art. 232).

La Ley 100 de 1993 y la Circular Externa 049 de 2008 reglamentan los mecanismos válidos para ejercer la inspección, vigilancia y control que la Superintendencia Nacional de Salud debe ejercer, adicionalmente la circular reúne todas las instrucciones y las solicitudes de información con destino a la entidad, sujetos vigilados y los usuarios de esta superintendencia; en su capítulo I en consideraciones sobre los responsables en el suministro de la información y el cumplimiento de las instrucciones impartidas por la Superintendencia Nacional de Salud menciona la responsabilidad del representante legal respecto al envío de información e insiste en la figura del revisor fiscal el cual debe ser posesionado ante dicha superintendencia a través de un trámite incluido en la circular.

Con el ánimo de atender las responsabilidades y deberes prescritos en el sector salud, los revisores fiscales expiden certificaciones como:



Figura 11.
Fuente: shutterstock/397809358

Certificado de prestación de servicios de salud

En el sector salud y alineado con el derecho fundamental de la vida y atención en caso de urgencia y/o emergencia para los ciudadanos, resulta natural la prestación de estos servicios en cualquier punto de atención sin tener una alianza o contrato vigente respecto a la empresa prestadora de salud o EPS que el paciente haya contratado previamente.



¡Importante!

La situación anteriormente descrita desencadena la solicitud de reembolsos por los servicios de salud prestados sin relación de causalidad con el paciente; en algunos otros casos la falta de equipos, tecnología y/o espacio físico adecuado hace que las entidades o instituciones prestadoras de servicios de salud deban acudir a otras con el ánimo de brindar un servicio integral, asumiendo de manera posterior los costos asociados a dicho servicio.

Las situaciones descritas anteriormente soportan la elaboración de una certificación que relacione las facturas causadas en la prestación de servicios para usuarios del régimen contributivo y/o subsidiario, afiliados a determinada entidad y que se encuentran aprobadas con el ánimo de tramitar el reembolso, certificación que debe ir acompañada con la firma del revisor fiscal buscando la mitigación de riesgo de fraude en este tipo de reembolsos.

Certificado en transmisión de datos

La Circular Externa 002 del 1 de febrero de 2011 establece:



Que los archivos que reportan trimestralmente las Entidades Administradoras de Planes de Beneficios – EAPB y semestralmente las IPS PRIVADAS, deben estar firmados digitalmente por el Representante Legal y Contador obligatoriamente, y si la entidad vigilada tiene revisor fiscal, los archivos deben contener tres (3) firmas incluyendo la firma digital del revisor fiscal” (Supersociedades, 2011).

Este deber, descrito de manera tácita en la Circular referida obliga a los revisores fiscal a incluir la atestación de su opinión respecto a la información transmitida a la Superintendencia Nacional de Salud.

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Economía Solidaria

La Superintendencia de Economía Solidaria tiene como principal objetivo la inspección, vigilancia y control sobre aquellas entidades del sector cooperativo y asociativo y en general todas aquellas instituciones que pertenezcan a la economía solidaria; bajo esta perspectiva, encontramos las siguientes entidades como integradoras del modelo:



Figura 12. Entidades que integran el sector asociativo y cooperativo en Colombia.
Fuente: Supersolidaria.

Ahora bien, para pertenecer y ser catalogado dentro del sector solidario, según la Circular Básica Jurídica 007 de 2008 las entidades postulantes deberán gestionar ante la superintendencia la respectiva autorización para el ejercicio de la actividad financiera de las cooperativas de ahorro y crédito y las multiactivas o integrales con sección de ahorro y crédito una lista contenida en la citada circular y que contiene de manera textual:



3.6.1. Formato de solicitud del trámite suscrita por el representante legal, donde conste adicionalmente la certificación suscrita por el representante legal y el revisor fiscal sobre el monto mínimo de aportes sociales pagados exigidos por la ley. Ver menú trámites de la página web www.supersolidaria.gov.co

Adicionalmente y cuando la entidad requiera autorización para la cesión de activos, pasivos y contratos, al igual que el punto anterior deberá diligenciar el formato de solicitud de la autorización con indicación de motivos y condiciones de cesión acompañado con:



una certificación suscrita por el representante legal y revisor fiscal Certificación suscrita por el representante legal y revisor fiscal donde conste que las entidades cedentes y cesionarias cumplirán las normas de solvencia vigentes una vez se produzca el proceso de cesión (aplicables solo a las Entidades que ejerzan la actividad financiera) (Supersolidaria, 2008, Circular 007).

Es importante mencionar que dadas las características diferenciales del sector cooperativo y asociativo en el cual prima el bien colectivo y beneficio mutuo, existen ciertas circunstancias inherentes a su propia actividad como la obligatoriedad de la especialización cuando:

”

... el monto total del patrimonio de la cooperativa multiplicado por la proporción que represente el total de depósitos de los asociados respecto del total de activos de la entidad, arroje un monto igual o superior al monto mínimo de aportes sociales requeridos para constituir una cooperativa financiera (Supersolidaria, 2008, Circular 007).

Ante el cumplimiento de las variables listadas en la especialización, el revisor fiscal debe informar el hecho de manera inmediata tal como lo consagra la Circular Básica Jurídica 007 de 2008.



¡Importante!

Otra de las características diferenciales del gremio corresponde a los aportes sociales que de acuerdo con la Circular Externa 001 de 2009 corresponden a:

”

La participación que ha sido pagada por los asociados a las cooperativas y fondos de empleados mediante cuotas periódicas ya sean en dinero, en especie o en trabajo convencionalmente avalados. Los aportes sociales constituyen el capital social de las organizaciones solidarias y su monto y periodicidad de pago deben quedar establecidas en los estatutos (Supersolidaria, 2008, Circular 001).

Estos aportes en cooperativas financieras, que de acuerdo con el artículo 42 de la Ley 454 de 1998 deben acreditar y mantener un monto mínimo de aportes sociales pagados equivalentes a una suma no inferior a \$1.500.000.000 y con tratamiento especial descrito en el Parágrafo 2:

”

Las cooperativas que adelanten actividad financiera en los términos de la presente ley, se abstendrán de devolver aportes cuando ellos sean necesarios para el cumplimiento de los límites previstos en el presente artículo, así como de los establecidos en las normas sobre margen de solvencia.

Para estos últimos efectos, deberá cursarse ante la Superintendencia de Economía Solidaria una solicitud escrita en la cual se expongan con detalle las razones de esta modificación en los aportes justificando de esta manera la excepción, trámite que debe ser avalado por el revisor fiscal de la entidad para que surta el proceso administrativo; esta misma situación se replica en la solicitud de autorización para el desmante del ejercicio de la actividad financiera, para cooperativas constituidas antes del 4 de agosto de 1998 cuyo trámite es contemplado en la Circular Externa 007 de 2008.



Figura 13.
Fuente: shutterstock/618780422

Como se puede evidenciar, el gremio asociativo y de cooperativas acoge un número importante de certificaciones tramitadas por el revisor fiscal, institución que goza de intervención respecto a su rol certificante en múltiples actuaciones administrativas; desde las enunciadas en el apartado anterior hasta la certificación de finalización de libros oficiales, cuando se presente pérdida del mismo cuando falten pocas hojas útiles por utilizar (Circular Básica Jurídica 007 de 2008; 4. Registro de Libros Oficiales).



Instrucción

Con el ánimo de enlazar los contenidos tratados en el presente eje de pensamiento, recomendamos la revisión de la actividad de aprendizaje: PwC recibe multa de US\$6.6 millones por conductas indebidas en auditorías. Se encuentra disponible en la página principal del eje 3.

Banco de la República. (2017). La intervención del Estado en el Banco de emisión. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/banrep1/hbrep74.htm>

Congreso de la República. (18 de diciembre de 2002). Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2003. [Ley 780 de 2002].

Congreso de la República. (23 de diciembre de 2003). Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. [Ley 100 de 1993].

Congreso de la República. (27 de marzo de 1971). Por medio del cual se expide el Código de Comercio. [Decreto 410 de 1971].

Congreso de la República. (30 de marzo de 1989) Estatuto Tributario. [Decreto 624 de 1989].

Congreso de la República. (31 de diciembre de 2008). Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007 en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes a cargo de las Cámaras de Comercio y se dictan otras disposiciones. [Decreto 4881 de 2008].

Congreso de la República. (6 de julio de 2015). Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. [Ley 1762 de 2015].

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2016). Abecé reforma tributaria estructural. Recuperado de: https://www.dian.gov.co/descargas/centrales/2017/Abece_Reforma_Tributaria_2016.pdf

Superintendencia de Economía Solidaria. (2008). Circular externa 007. Recuperado de <http://www.supersolidaria.gov.co/es/normativa/circular-basica-juridica>

Superintendencia de Economía Solidaria. (2003). Circular externa de 2003. Recuperado de <https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile17628&downloadname=ce013.rtf>

Superintendencia de Salud. (2011). Circular externa 002. Recuperado de https://docs.supersalud.gov.co/PortalWeb/Juridica/CircularesExterna/C_2011_Norma_0002.pdf

Superintendencia Financiera de Colombia. (2017). Qué significa la expresión. Recuperado de: <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?!Servicio=Publicaciones&ITipo=publicaciones&IFuncion=loadContenidoPublicacion&id=10083710&dPrint=1>

Superintendencia Financiera. (1996). Circular Básica Jurídica 007. Recuperado de: <https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile13455&downloadname=modce007.xls>

Superintendencia Financiera. (2012). Circular externa 004 para los representantes legales de emisores de valores inscritos en el registro nacional de valores y emisores. Recuperado de https://m.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile23350&downloadname=ce004_12.doc

Superintendencia Nacional de Salud. (2013). Circular externa 10 para prestadores de servicios de salud, entidades administradoras de planes de beneficios y entidades territoriales. Recuperado de http://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/circular_supersalud_0010_2013.htm

Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF (2014), Todo lo que debe saber sobre el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Recuperado de: <https://www.uiaf.gov.co/?idcategoria=27734>