

OFICIO 220-219701 DEL 01 DE NOVIEMBRE DE 2020

ASUNTO: ASPECTOS RELACIONADOS CON EL REVISOR FISCAL DE UNA SOCIEDAD QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE INSOLVENCIA.

Acuso recibo de su escrito citado en la referencia, remitido por el doctor Fabián Gonzalo Marín Cortes, Subdirector de Gestión Contractual de la Agencia Nacional de Colombia Compra Eficiente, mediante el cual, en ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, formula una consulta sobre algunos aspectos relacionados con el revisor fiscal de una sociedad que se encuentra adelantando un proceso de insolvencia, en los siguientes términos:

“PRIMERA: *¿Cuál es el marco conceptual contable aplicable a una sociedad que ingresa a un proceso de insolvencia empresarial, ya sea de los previstos en la Ley 1116 de 2006 o en los D.L. 560 y 772 de 2020?*

SEGUNDA: *¿Existen obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ingresa a un proceso de insolvencia empresarial, adicionales a las previstas en términos ordinarios para dicho cargo?*

TERCERA: *En caso de ser negativa la respuesta anterior, ¿Se intensifican o se amplía el alcance de algunas de las obligaciones previstas en términos ordinarios para dicho cargo? ¿Existe algún papel de trabajo especial o adicional con ocasión del ingreso de una sociedad a un proceso de insolvencia empresarial?*

CUARTA: *En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta segunda ¿Cuáles son las obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ingresa a un proceso de insolvencia empresarial?*

QUINTA: *¿A partir de cuando surgen las obligaciones especiales del revisor fiscal con ocasión de la insolvencia empresarial? ¿Dependen de una hipótesis contable o financiera, o dependen de una decisión en el procedimiento para darse la existencia de la obligación?*

SEXTO: *En caso de que la actividad empresarial de la sociedad se ejerza a través de la contratación estatal ¿existe un marco conceptual especial aplicable a la sociedad por su relación con la contratación estatal?*

SEPTIMA: *¿Existen obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ejerce su actividad empresarial a través de la contratación estatal, adicionales a las previstas en términos ordinarios para dicho cargo?*

OCTAVA: *En caso de ser negativa la respuesta anterior, ¿Se intensifican o se amplía el alcance de algunas de las obligaciones previstas en términos ordinarios para dicho cargo? ¿Existe algún papel de trabajo especial o adicional con ocasión del ejercicio de la contratación estatal por parte de una sociedad?*

NOVENA: *En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta séptima ¿Cuáles son las obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ejerce su actividad empresarial a través de la contratación estatal?*

DECIMA: *¿A partir de cuando surgen las obligaciones especiales del revisor fiscal con ocasión del ejercicio de la contratación estatal? ¿Dependen de una hipótesis contable o financiera, o dependen de una decisión en el procedimiento de selección del contratista estatal o con la suscripción del contrato con la entidad?*

ONCE: *En caso de que la actividad empresarial de la sociedad se ejerza en el marco de las actividades vigiladas por la superintendencia financiera ¿existe un marco conceptual especial aplicable a la sociedad por su relación con la contratación estatal?*

DOCE: *¿Existen obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ejerce una actividad empresarial vigilada por la superintendencia financiera, adicionales a las previstas en términos ordinarios para dicho cargo?*

TRECE: *En caso de ser negativa la respuesta anterior, ¿Se intensifican o se amplía el alcance de algunas de las obligaciones previstas en términos ordinarios para dicho cargo? ¿Existe algún papel de trabajo especial o adicional con ocasión del ejercicio de la contratación estatal por parte de una sociedad?*

CATORCE: *En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta doce ¿Cuáles son las obligaciones especiales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ejerce una actividad empresarial vigilada por la superintendencia financiera?*

QUINCE: *¿A partir de cuando surgen las obligaciones especiales del revisor fiscal con ocasión del ejercer una actividad empresarial vigilada por la superintendencia financiera? ¿Dependen de una hipótesis contable o financiera, o dependen de la emisión de autorización para el ejercicio de la actividad?”*

En atención al derecho de petición en la modalidad de consulta, me permito manifestarle que al tenor de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 11 del Decreto 1023 de 2012, es función de la Oficina Asesora Jurídica de esta Entidad absolver

las consultas formuladas por los organismos públicos y privados, así como por los usuarios y particulares, de conformidad con las normas que rigen sus servicios y funciones, y en esa medida emite un concepto u opinión de carácter general y abstracto sobre temas de derecho mercantil a su cargo, cuyo alcance tendrá los efectos previstos en el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y no sobre temas contractuales, procedimentales o jurisdiccionales.

De ahí que sus respuestas en esta instancia, no se dirigen a prestar asesoría a los particulares o sus apoderados sobre temas relacionados con los procesos concursales que se tramitan ante la Entidad o por los despachos judiciales, máxime si se tiene en cuenta que la doctrina constitucional sobre el ejercicio de funciones judiciales, exige que los funcionarios administrativos que ejercen funciones judiciales, estén dotados de independencia e imparcialidad, doctrina que reitera la Sentencia C-1641 del 29 de noviembre de 2000, M.P. Alejandro Martínez Caballero, en la que la H. Corte Constitucional advierte que no le es dable a esta Superintendencia como autoridad administrativa, intervenir en asuntos que haya de conocer en ejercicio de facultades jurisdiccionales o administrativas, en relación con los cuales se debe pronunciar como juez en las instancias procesales a que haya lugar.

No obstante lo anterior, este Despacho se permite, a título meramente ilustrativo y de forma general, hacer las siguientes precisiones de orden legal, a la luz de las normas que regulan la materia, cuyos interrogantes, para facilitar la respuesta a la consulta presentada, se clasifican en cinco grupos, así: a) Marco normativo contable que se aplica a una sociedad que ingresa a un proceso de insolvencia; b) Obligaciones especiales del revisor fiscal de una sociedad incurrida en un proceso de insolvencia; c) Marco normativo aplicable a una sociedad en un proceso de insolvencia por su relación con la contratación estatal; d) Obligaciones adicionales a cargo del revisor fiscal de una sociedad que ejerce su actividad a través de la contratación estatal; y e) Obligaciones especiales de revisor fiscal en una sociedad que ejerza una actividad empresarial vigilada por la Superintendencia Financiera:

a) Como es sabido, dentro de los procesos de insolvencia se encuentra el proceso de reorganización empresarial, el cual pretende a través de un acuerdo, preservar empresas viables y normalizar sus relaciones comerciales y crediticias, mediante su reestructuración operacional, administrativa, de activos y pasivos.

Dicho proceso le permite a la sociedad continuar desarrollando su objeto social, es decir, como empresa en marcha, y en tal virtud, a la misma se le siguen aplicando las normas contables que regulan la forma de llevar la contabilidad y de presentar los estados financieros, dentro de las cuales se encuentran, entre otras disposiciones: i) las Leyes 222 de 1995, 1116 de 2006 y 1314 de 2009, esta última regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de

aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento; ii) el Decreto 2420 de 2015 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones; iii) el Decreto 2101 de 2016, por el cual se adiciona un título 5, denominado Normas de Información Financiera para Entidades que no Cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha, a la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y se dictan otras disposiciones; iv) el Decreto 2270 de 2019 por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo número 6 - 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones y; v) los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, en lo pertinente.

Al margen de lo anterior, se observa que de acuerdo con el marco normativo, contenido en el Decreto 2420 de 2015, ya no se habla de estados financieros básicos sino de estados financieros de propósito general, los cuales se deben preparar bajo la hipótesis de que la entidad estará en marcha en el futuro, y que no existe ninguna intención de liquidarla o cesar en sus operaciones.

Por otra parte, los estados financieros de propósito general de una sociedad en liquidación deben venir preparados bajo el no cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, es decir, con la base contable del valor neto de liquidación, tal como lo establece el Decreto 2101 de 2016 incorporado al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

Tal marco normativo de información financiera para entidades que no cumplan la hipótesis de negocio en marcha, se aplica a los procesos de liquidación que se inicien a partir del 10 de enero del segundo año gravable siguiente al de la promulgación del Decreto 2101 de 2016, en cambio para los procesos que se hayan iniciado antes de la señalada fecha, se les continuará aplicando el marco normativo vigente en ese momento.

Acorde con lo anterior, el párrafo primero del artículo 12 del Decreto Legislativo 772 de 2020, que trata del proceso de liquidación judicial simplificado para pequeñas insolvencias, establece que la información financiera con corte al último mes, presentada con la solicitud, **siempre debe venir preparada bajo el no cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, es decir, con la base contable del valor neto de liquidación, tal como se establece en el Decreto 2420 de 2015 o la norma que lo modifique o adicione.**

En el evento de que el proceso de liquidación judicial se inicie como consecuencia del fracaso de un proceso de reorganización ordinario o abreviado, o por la terminación de un acuerdo de reorganización debido a su incumplimiento no subsanado, se deberán realizar los ajustes a la información financiera para presentarla en las condiciones mencionadas.

b) El artículo 207 del Código de Comercio establece las funciones del revisor fiscal en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 207. *Son 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.*
- 10) *<Numeral adicionado por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> 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.*

PARÁGRAFO. *En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.”*

Tales obligaciones las asumiría el revisor fiscal desde el momento que entra a ejercer el cargo, independientemente de que la sociedad se encuentre adelantando un proceso de reorganización empresarial.

Sin embargo, en las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de revisor fiscal, este ejercerá las funciones y obligaciones que expresamente le señalen los estatutos o el máximo órgano social, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en el artículo 207 del Código de Comercio.

De otra parte, y con base en el análisis de la Ley 1116 de 2006, se observa que de la misma, se desprenden obligaciones adicionales para el revisor fiscal dentro de los procesos de insolvencia, a saber: i) cumplir las órdenes que imparta el juez del concurso dentro de dichos procesos, so pena de remoción del cargo (numeral 9º, artículo 5º); ii) verificar que todas las obligaciones a cargo del deudor hayan sido incluidas en el proyecto de calificación y graduación de créditos presentado por éste o el promotor, y que estuvieren registradas en la contabilidad, cuya omisión daría lugar a iniciar las acciones a que alude el artículo 26; iii) certificar la insuficiencia de activos y la cuantía de la prestación a cargo de los socios, para que el liquidador promueva un proceso ejecutivo contra estos, ante el no pago total del pasivo externo (artículo 60); iv) cumplir con las obligaciones derivadas del Código de Gestión Ética Empresarial, cuyo incumplimiento dará lugar a las sanciones previstas en el parágrafo del artículo 78 y; v) evitar conductas dolosas o culposas que desmejoren la prenda común de los acreedores, so pena de hacerse acreedor a la responsabilidad de que trata el artículo 82.

As mismo, el Decreto Legislativo 560 de 2020, consagra algunas obligaciones adicionales del revisor fiscal, así: a) auditar el contenido o la exactitud de los documentos aportados con la solicitud de acceso a los mecanismos de reorganización, así como verificar la información financiera y el cumplimiento de las políticas contables (artículo 2) y; b) certificar conjuntamente con el representante legal de la empresa, dentro del mecanismo de alivio financiero y reactivación de empresas denominado capitalización de pasivos, sobre el número de títulos suscritos y el aumento registrado en el capital (numeral 1º, artículo 4º).

Por su parte, en el artículo 2º Decreto Legislativo 772 de 2020, se consagra la misma obligación a que alude el literal a) del párrafo precedente, para el revisor fiscal cuando se trate de los mecanismos de reorganización abreviada y liquidación judicial simplificada.

A su turno, el artículo 2.2.2.13.3.3 del Decreto Único Reglamentario 1074 de 2015, que trata de la solicitud de validación de acuerdos extrajudiciales de reorganización modificado por el artículo 48 del Decreto 065 de 2020, prevé como obligaciones del revisor fiscal las siguientes:

- 1) Dictaminar los estados financieros de fin de ejercicio (numeral 3).
 - 2) Firmar conjuntamente con el representante legal y el contador de la empresa un estado de inventario de los bienes del deudor (numeral 5).
 - 3) Certificar conjuntamente con el representante legal, que el deudor está al día con el pago de las mesadas pensionales a su cargo, así como de los bonos o títulos pensionales exigibles (numeral 7).
- c) Las sociedades en procesos de insolvencia, que ejerzan su actividad a través de la contratación estatal, deberán sujetarse para todos los efectos legales a la Ley 80 de 1993 y demás normas que la adicionen o complementen.
- d) El artículo 80 de la Ley 190 de 1995, prevé que:

“Los revisores fiscales de las personas jurídicas que sean contratistas del Estado Colombiano, ejercerán las siguientes funciones, sin perjuicio de las demás que le señalen las leyes o los estatutos:

- 1. Velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del Estado, las personas jurídicas objeto de su fiscalización, no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales.*
- 2. Velar por que en los estados financieros de las personas jurídicas fiscalizadas, se reflejen fidedignamente los ingresos y costos del respectivo contrato.*
- 3. Colaborar con los funcionarios estatales que ejerzan funciones de interventoría, control o auditoría de los contratos celebrados, entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados.*
- 4. Las demás que le señalan las disposiciones legales sobre esta materia.”*

De otra parte, es oportuno advertir que independientemente de que si la sociedad se encuentra adelantando un proceso de insolvencia, o su actividad se relaciona

con la contratación estatal, el revisor fiscal deberá indicar los soportes de auditoría financiera consolidada y el resultado de las evaluaciones derivadas de aquella, **lo cual debe quedar adecuadamente documentado en los papeles de trabajo, que podrán ser objeto de revisión por parte de la Superintendencia de Sociedades, conforme a lo previsto en el numeral 7 de la Circular Externa No. 115- 000011 del 21 de octubre de 2020.**

e) En cuanto a los interrogantes planteados en los numerales 11, 12, 13 14 y 15 del escrito de consulta, en torno a las obligaciones especiales a cargo de un revisor fiscal de una sociedad cuya actividad empresarial está vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, se le informa que se ha corrido traslado a la señalada superintendencia, para lo de su competencia.

En los anteriores términos se da respuesta a su consulta, no sin antes advertir que la misma tendrá el alcance previsto en el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.