



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 25 de julio de 2007
CTCP N° 094 / 2007

Señor(a):

000000000000000000

000000000000000000

000000000000000000

Bogotá D.C.

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	4 de diciembre de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	JUNTA CENTRAL DE CONTADORES
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	654243
TEMAS.....:	Firmas en el dictamen a los estados financieros

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA 1 (Textual):

“¿UN ESTADO FINANCIERO Y LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS CONTENIDOS EN MÁS DE UNA HOJA DEBEN ESTAR FIRMADOS EN TODAS LAS HOJAS?”

RESPUESTA:

Sobre este particular, tal como ha reiterado el Consejo Técnico en diversos pronunciamientos, entre los cuales se destaca el Oficio OFCTCP 0254 del 26 de diciembre de 2005, desde el punto de vista de la normatividad contable debemos señalar que el artículo 114 del Decreto 2649 de 1993 meridianamente dispone:

“ARTICULO 114. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS. Las



notas, como presentación de las prácticas contables y revelación de la empresa, son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros. Las mismas deben prepararse por los administradores, con sujeción a las siguientes reglas:

- 1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos.*
- 2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros.*
- 3. Las notas iniciales deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa.*
- 4. Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando en cuanto sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.”*

No obstante lo cual, debemos puntualizar que el citado artículo 114 forma parte del Capítulo III del mismo Decreto 2649 que se refiere a Normas Técnicas Sobre Revelaciones, capítulo que inicia determinado el campo de aplicación de sus disposiciones, señalando en el artículo 113:

“ARTICULO 113. ÁMBITO DE APLICACIÓN. Las reglas contenidas en este capítulo son aplicables respecto de los estados financieros de propósito general. Deben observarse para preparar y presentar otros estados siempre que fueren apropiadas.

Los estados financieros y demás información contable que deben ser presentados a las Autoridades o publicados con su autorización, se rigen por normas especiales que estas dicten, las cuales deben sujetarse al marco conceptual de la contabilidad y a las normas técnicas generales.

Las normas contenidas en este capítulo son aplicables a elementos o partidas materiales, es decir, a las que tienen importancia significativa para la evaluación de la situación financiera de la empresa y sus resultados.”

Así las cosas, y en consonancia con la definición de estados financieros de



propósito general prevista en el artículo 21 del Decreto 2649 de 1993, las notas a los estados financieros *“que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos”* resultan indispensables.

Ahora bien; para ilustrar, desde el punto de vista técnico-contable, la situación planteada en relación con la firma de las notas a los estados financieros, debemos señalar que, como lo ha sostenido este organismo¹, los estados financieros, incluidas las notas que hacen parte integrante de ellos, deben estar suscritos por el representante legal del ente económico y el contador que tuvo a cargo su preparación, cuando se trate de estados financieros certificados, y en los casos en que estos son dictaminados, deberán estar firmados, además, por el revisor fiscal o contador independiente que los dictaminó.

De manera que una sola firma del contador, el representante legal y, en su caso, el revisor fiscal cobijando la integridad de los documentos que componen los estados financieros es suficiente. Empero, dado que la normatividad vigente no hace referencia precisa a la forma en la cual se concreta el requisito de la firma en las notas a los estados financieros, este organismo estima que cuando estos se suscriben, debe darse prioridad a la necesidad de expresar a los interesados con claridad y sin lugar a equívocos, cuál es la información, observaciones y precisiones que con las firmas se respaldan, así como los folios que las contienen.

En este orden de ideas, cuando puedan presentarse dudas o por cualquier razón resulte necesario brindar mayor claridad, el mecanismo óptimo sería consignar las firmas al final de los estados financieros y también al final de sus respectivas notas, indicando el número de folios que componen el respectivo documento, Pero en el evento en que se presentan unos estados financieros suscritos por quienes estén obligados a firmarlos sin que se incluyan las firmas en sus notas, no obstante lo cual éstas se encuentran ajustadas a lo previsto en el Artículo 114 del Decreto 2649 de 1993² y no existe posibilidad de duda o confusión respecto de su correspondencia con los respectivos estados financieros, tales notas deben

¹ Entre otros en el oficio N° 019 del 8 de febrero de 2005

² “ARTICULO 114. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS. Las notas, como presentación de las prácticas contables y revelación de la empresa, son parte integral de todos y cada uno de los estados financieros. Las mismas deben prepararse por los administradores, con sujeción a las siguientes reglas: 1. Cada nota debe aparecer identificada mediante números o letras y debidamente titulada, con el fin de facilitar su lectura y su cruce con los estados financieros respectivos. 2. Cuando sea práctico y significativo, las notas se deben referenciar adecuadamente en el cuerpo de los estados financieros. 3. Las notas iniciales deben identificar el ente económico, resumir sus políticas y prácticas contables y los asuntos de importancia relativa. 4. Las notas deben ser presentadas en una secuencia lógica, guardando en cuanto sea posible el mismo orden de los rubros de los estados financieros. Las notas no son un sustituto del adecuado tratamiento contable en los estados financieros.”



entenderse firmadas por hacer parte integrante de los mismos estados financieros.

PREGUNTA 2 (Textual):

“¿PUEDE UN DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL ESTAR FIRMADO SIMULTÁNEAMENTE POR EL REPRESENTANTE LEGAL?”

RESPUESTA:

Con base en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, tenemos:

*“ART. 38. —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.*

*Estos estados deben ser **suscritos** por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.*

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.” (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de lo anterior que para dictaminar estados financieros, estos deben estar previamente certificados con el lleno de los requisitos arriba descritos y que dicho dictamen corresponde exclusivamente al revisor fiscal o al contador independiente.

Adicionalmente, como expresamente lo señala el inciso segundo del transcrito artículo 38 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros dictaminados debe suscribirlos el revisor fiscal o, a falta de éste, el contador público independiente que los hubiere examinado, anteponiendo la expresión “*ver la opinión adjunta*” u otra similar. Con el objeto de indicarle a los terceros desprevenidos mediante la nota en comentario, que sobre los estados financieros existe dictamen y permitirle solicitar el dictamen para complementar su apreciación sobre la información financiera que se les pone de presente.



En cuanto se refiere a la aparición de la firma del representante legal impuesta en el dictamen emitido por el revisor fiscal, resulta necesario analizar cuidadosamente el documento para evaluar y determinar cuál es el significado e intencionalidad de dicha firma, puesto que ella puede ser simplemente el resultado de una inocua confusión al momento de preparar la información financiera, de suerte que, si bien es cierto que la responsabilidad del dictamen recae exclusivamente en cabeza del revisor fiscal, en tanto éste haya conservado intacta su integridad, independencia y objetividad, condiciones que deben caracterizar su emisión, la firma en comento pasa a ser un defecto meramente formal que no desvirtúa el contenido, credibilidad y confiabilidad del dictamen.

Pero si con la firma el representante legal expresa que, de alguna manera, asume responsabilidad, comparte gestión o, de cualquier forma puede inferirse de su actitud que se ha afectado, así sea en grado ínfimo, la integridad, independencia y objetividad del revisor fiscal en la emisión del dictamen o, en general en el desarrollo de su gestión, quedaría evidenciado que éste revisor no habría acatado en debida forma las disposiciones que, de manera precisa, consagra el Código de Ética contenido en la Ley 43 de 1990, particularmente en lo tocante a los numerales 37.1, 37.2 y 37.3 del Artículo 37, del siguiente tenor:

“37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia. Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, puedan tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.”

“37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin prejuicios en todos los asuntos que correspondan al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.”

“37.3 Independencia. En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio



con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.”

En todo caso, el revisor fiscal que emitió el dictamen debe poner de presente a los asociados y a terceros la circunstancia según la cual la firma del representante legal se ha impuesto en el dictamen de manera accidental y sin su participación o conocimiento, a fin de aclarar la conservación de su independencia y objetividad. De la misma manera, en el evento en que los asociados o terceros cuenten con razones para pensar que la suscripción del dictamen por parte del representante legal compromete la objetividad o independencia del revisor fiscal, así deberán exponerlo a la Junta Central de Contadores, con el objeto de que, previas las diligencias propias del debido proceso, se establezca la eventual responsabilidad del contador público, ya que, de presentarse la situación de marras, se compromete la credibilidad y confiabilidad del dictamen y se deducirán las consecuencias que se explicarán al responder la pregunta que a continuación absolvemos

PREGUNTA 3 (Textual):

“¿CUÁL ES LA CONSECUENCIA JURÍDICA DE LA FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL EN EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL?”

RESPUESTA:

Es incuestionable que el dictamen del revisor fiscal sobre los estados financieros debe ceñirse a la veracidad, oportunidad, importancia y ante todo, atendiendo a los anotados principios de integridad, objetividad e independencia; no obstante lo cual, ante eventos como los que son materia de consulta, debemos tener en cuenta lo previsto en el inciso primero del Artículo 10° de la Ley 43 de 1990, en el cual se lee:

“ART. 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en



la fecha del balance.” (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de esta disposición que si la atestación o firma de un revisor fiscal plasmada en su dictamen, como uno de los actos propios de su profesión, hará presumir de hecho, vale decir: salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajustado a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.

En este marco y contexto, frente a motivos que permitan sospechar seriamente de una eventual emisión de dictámenes con irregularidades como las planteadas en la hipótesis de la consulta, la presunción en comento deberá desvirtuarse a través del debate probatorio que se surta ante autoridad jurisdiccional o administrativa que, arrogada de la competencia correspondiente, emita su decisión declarando, si lo encuentra probado, el vicio que pudiere recaer sobre un dictamen suscrito por un revisor fiscal que hubiese emitido tal documento de forma irregular, sin el cumplimiento de los principios que deben caracterizarlo.

Por ello, como se advirtió en párrafos anteriores, la aparición de la firma del representante legal en el dictamen, impondrá a las autoridades competentes analizar cuidadosamente el documento para evaluar y determinar cuál es el significado e intencionalidad de dicha firma, puesto que ella puede ser simplemente el resultado de una inocua confusión al momento de recopilar y organizar la información financiera que se pretende entregar, por ejemplo, para una licitación, de suerte que, si bien es cierto que la responsabilidad del dictamen recae exclusivamente en cabeza del revisor fiscal, en tanto éste haya conservado intacta su integridad, independencia y objetividad, condiciones que deben caracterizar su emisión, la firma en comento pasa a ser un defecto meramente formal que no desvirtúa el contenido, credibilidad y confiabilidad del dictamen.

Evidentemente, el resultado del análisis puede indicar que la firma del representante legal expresa que, de alguna manera, asume responsabilidad, comparte gestión o, de cualquier forma puede inferirse de su actitud que se ha afectado, así sea en grado ínfimo, la integridad, independencia y objetividad del revisor fiscal en la emisión del dictamen o, en general en el desarrollo de su gestión, quedaría evidenciado que éste revisor no habría acatado en debida forma las disposiciones que, de manera precisa, consagra el Código de Ética contenido en la Ley 43 e 1990, particularmente en lo tocante a los numerales 37.1, 37.2 y 37.3 del Artículo 37.

La decisión adoptada por la autoridad competente, será pues un pronunciamiento de estirpe declarativa, que, demás, señalará las limitaciones en los efectos, credibilidad y confiabilidad del dictamen analizado, dependiendo de la gravedad de



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP N° 094 / 2007
25 de julio de 2007 - 04:21
Página 8 de 8

los hechos que se prueben y de su trascendencia en el propio contenido del documento.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 26 de junio de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb

C:\Documents and Settings\CONSEJO4\Mis documentos\~ G R B - CTCP\~
APROBADOS\2 0 0 7\2007 - 07\094 COLEGIO COL DE CP - Hector Chacon
VER 2 (Firmas en los EF).doc
26/07/2007 10:25