

**LA DISPOSICION PROFESIONAL (PRONUNCIAMIENTO) No. 7 Y LA CIRCULAR
EXTERNA No. 14/97 DE LA SUPERSOCIEDADES
(Concepto CCTCP 181 de Agosto 10 de 1998)**

1. SÍNTESIS DE LA CONSULTA

La Corte Constitucional, en Sentencia C-290/97 de fecha 16 de Junio de 1997, declaró inexecutable, en el inciso 2o. del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, la expresión que dice **“que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”**.

Dentro de dicha Sentencia, la citada Corte declaró executable en el mismo inciso 2º del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, la expresión que dice **“El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente”**.

Todo lo anterior refiriéndose al dictamen del Revisor Fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente, en relación a los estados financieros.

Debido a la Sentencia de la Corte en cuestión, el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 quedó, en definitiva así : **“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”.

En el texto original la expresión, que fue declarada inexecutable, **“que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”**, aparecía inmediatamente después de la expresión **“El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente”**.

Se consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública lo siguiente :

1. “La Sentencia de la Corte Constitucional No. C-290/97 modifica los alcances y el contenido del Pronunciamento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública?”

2. “Constituyéndose (sic) una función del Consejo Técnico de la Contaduría Pública el pronunciarse sobre la legislación aplicable al ejercicio profesional, se consulta, (sic) cuál será el alcance y la aplicabilidad de la Circular Externa número 14 del 24 de septiembre de 1997 expedida por Supersociedades conocida la sentencia de la Corte Constitucional C-290/97?”

2. ANTECEDENTES

El artículo 207 del Decreto Ley 410 de 1971 (Código de Comercio) estableció las funciones del Revisor Fiscal en entes comerciales y, dentro de ellas, en su numeral 7 le asignó la de **“autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”**. Y el artículo 208 del mismo fijó el contenido mínimo de tal dictamen. En desarrollo de estas normas legales, y con el ánimo de dar orientación adecuada a los contadores públicos, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública expidió en 1993 el Pronunciamiento No. 6 acerca de **“Normas relativas a la rendición de informes sobre estados financieros”** y el Pronunciamiento No. 7 sobre **“Revisoría Fiscal”**.

El citado Pronunciamiento No. 7 hace un breve recuento histórico sobre la revisoría fiscal, la define y precisa sus objetivos. Igualmente ilustra sobre las clases de auditoría que debe aplicar el revisor fiscal en cumplimiento de sus obligaciones, haciendo énfasis en la auditoría financiera, la auditoría de gestión, la auditoría de cumplimiento y la auditoría de control interno. En el numeral 23, dicho Pronunciamiento No. 7 trata del dictamen o informe sobre estados financieros, establecido originalmente en el artículo 208 del Código Comercio (Decreto Ley 410 de 1971) y aclara que dicho informe **“se ciñe a los términos del informe consignado en el Pronunciamiento No. 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública”**.

El ya mencionado Pronunciamiento No. 6 indica cuál ha de ser el contenido mínimo del dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros, basándose en el numeral 3 del artículo 7o. de la Ley 43 de 1990, numeral que hace referencia a las **“Normas relativas a la rendición de informes”**.

El 20 de Diciembre de 1995 se expidió la Ley 222 **“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”**. El artículo 37 de esta ley derogó parcialmente el contenido del artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, en cuanto tiene que ver con estados financieros certificados, y el artículo 38 de la misma ley aclaró y complementó el contenido del citado artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, en lo que se refiere a estados financieros dictaminados.

Con fundamento en esta normatividad, y después de que la Corte Constitucional dictara su Sentencia C-290/97, la Superintendencia de Sociedades expidió la Circular Externa No. 14 del 24 de Septiembre de 1997, para precisar algunos aspectos relacionados con el dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros.

3. CONSIDERACIONES ESPECIALES

Las consultas se refieren específicamente a las dos expresiones declaradas exequible e inexecutable respectivamente en el inciso 2o. del artículo 38 de la Ley 222 de 1995 y su efecto sobre el Pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y sobre la Circular Externa No. 14 de la Superintendencia de Sociedades, de fecha 24 de Septiembre de 1997.

En atención a lo anterior, la expresión **“el sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente”**, por haber sido declarada exequible seguirá teniendo validez legal. Y la expresión **“que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”**, por haber sido declarada inexecutable ya no tiene vigencia en el mencionado inciso 2o. del artículo 38 de la Ley 222 de 1995.

En cuanto tiene que ver con el dictamen sobre estados financieros, el Pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública para nada se refiere a la expresión **“que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”**, declarada inexecutable. Por lo tanto, esta declaratoria de inexecutable no afecta los alcances y el contenido del citado Pronunciamiento.

En lo relacionado con la expresión **“el sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente”**, declarada executable, podemos afirmar que concuerda con lo establecido en el numeral 3 del artículo 7o. de la Ley 43 de 1990 y con los numerales 10, 12 y 13 del Pronunciamiento No. 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, numerales éstos a los que hace alusión implícita el numeral 23 del Pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico.

Por su parte la Circular Externa No. 14 de la Superintendencia de Sociedades, de fecha 24 de Septiembre de 1997, en sus numerales 3 y 4 señala el contenido mínimo del dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros, citando, entre otros, los siguientes:

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

“3.2. Lo relacionado con el último inciso del artículo 38 de la Ley 222 de 1995”.

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

Si analizamos el recién mencionado numeral 3.1 de la Circular Externa No. 14 de la Superintendencia de Sociedades, podemos ver que se remite al numeral 3 del artículo 7o. de la Ley 43 de 1990 que, como ya se anotó, en nada se ve afectado con las dos expresiones motivo de la consulta, que fueron declaradas executable e inexecutable respectivamente.

El numeral 3.2 de la Circular Externa No. 14 de la Superintendencia de Sociedades, se refiere al último inciso del artículo 38 de la Ley 222 de 1995 que dice textualmente **“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”**. Lo cual nada tiene que ver con las dos expresiones sobre las que versa la consulta.

El numeral 3.4 de la repetidamente citada Circular 14 dice que para la elaboración del dictamen sobre estados financieros **“se debe tener en cuenta los lineamientos plasmados en los Pronunciamientos 6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública”**. Y, como ya se explicó, estos dos Pronunciamientos tampoco se ven afectados por las dos expresiones demandadas ante la Corte Constitucional.

4. FUNDAMENTACIÓN LEGAL

Tenida en cuenta la Sentencia de la Corte Constitucional C-290/97 sobre las dos expresiones del inciso 2o. del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, queda claro que para el dictamen del revisor fiscal o el contador público independiente sobre estados financieros deben aplicarse, en cuanto sea pertinente, las siguientes normas :

1. El artículo 208 del Código de Comercio (Decreto Ley 410 de 1971)

2. El artículo 38 de la Ley 222 de 1995, tal como quedó después de la Sentencia C-290/97 de la Corte Constitucional.
3. El numeral 3 del artículo 7o. de la Ley 43 de 1990.
4. Los Pronunciamientos Nos. 6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
5. En cuanto se relaciona con sociedades comerciales, la Circular Externa No. 14 de la Superintendencia de Sociedades.

5. CONCEPTOS DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó los siguientes conceptos :

1. La Sentencia de la Corte Constitucional No. C-290/97 no modifica en modo alguno los alcances ni el contenido del Pronunciamiento No. 7 del mismo Consejo Técnico.
2. Conocida la Sentencia de la Corte Constitucional C-290/97 de fecha 16 de Junio de 1997, la Circular Externa No. 14 del 24 de Septiembre de 1997, expedida por la Superintendencia de Sociedades, sigue teniendo el alcance y la aplicabilidad que tenía antes de conocerse la citada Sentencia C-290/97, ésto es debe ser aplicada para efectos del dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros de sociedades comerciales, sin que exista limitación alguna en su alcance.