

**LA “CARTA DE GERENCIA” COMO
PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA
(Concepto CCTCP 183 de Agosto 10 de 1998)**

1. SÍNTESIS DE LA CONSULTA

El Revisor Fiscal preparó una “**carta de gerencia**” para que la firmara el representante legal de la entidad, dirigida a dicho revisor fiscal y haciendo algunas afirmaciones con relación a los estados financieros examinados por el mencionado revisor fiscal. Esta “**carta de gerencia**” es responsabilidad de los administradores y suele ser solicitada por algunos revisores fiscales como medio de tener mayor seguridad al emitir su dictamen sobre estados financieros.

En la consulta se pregunta :

- 1. El representante legal está obligado por la ley a firmar esta carta?**
- 2. El hecho de que el representante legal se abstenga de firmarla es causal para que la revisoría fiscal objete los estados financieros?**

2. ANTECEDENTES

En ninguna norma legal sobre contaduría pública, revisoría fiscal o auditoría se menciona la expresión “**carta de gerencia**”, denominada también “**salvuardas y manifestaciones obtenidas de la gerencia del cliente**” o “**carta de representación o manifestaciones de la gerencia**”.

Las conocidas como firmas de contadores (sociedades de contadores públicos, según el artículo 4° de la Ley 43 de 1990), han venido utilizando estas “**cartas de gerencia**” desde hace bastantes años, como un procedimiento de auditoría que les permite elevar el nivel de evidencia válida y suficiente al que se refieren las normas de auditoría generalmente aceptadas, incorporadas a la normatividad legal colombiana mediante el artículo 7° de la Ley 43 de 1990.

La utilización de la “**carta de gerencia**” como procedimiento de confirmación es de libre opción por parte del revisor fiscal, o el auditor externo, según el caso. Al no tratarse de dicha “**carta de gerencia**” en norma legal alguna, no puede ser obligatoria pero tampoco está prohibida, máxime si en nada se opone a lo que es lícito.

3. FUNDAMENTACIÓN LEGAL

Para analizar el caso es importante tener en cuenta apartes de algunas normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993 sobre Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, la Ley 222 de 1995 reformadora del Código de Comercio, la Ley 43 de 1990 reglamentaria de la profesión de Contador Público y el Pronunciamiento No. 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre normas de auditoría generalmente aceptadas.

Artículo 33 del Decreto 2649 de 1993 : “**Son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el contador público que los hubiere preparado, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros**”.

Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 : **“El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”.**

Artículo 57 del Decreto 2649 de 1993 : **“Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.**

Las afirmaciones que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes :

Existencia. Los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad. Todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.

Derechos y obligaciones. Los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación. Todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y revelación. Los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados”.

Literal “c”, numeral “2”, del artículo 7º. De la Ley 43 de 1990, sobre normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo : “Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación (el subrayado es nuestro) y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión”.

Pronunciamiento No. 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública :

“88. La evidencia del Contador Público es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en los saldos de las cuentas han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

89. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el contador público y que tienen relación con las cuentas que se examinan.

90. La evidencia se obtiene, por el contador público, a través del resultado de las pruebas de auditoría aplicadas según las circunstancias que concurren en cada caso y de acuerdo con el juicio profesional del contador público.

91. El Contador Público no pretende obtener evidencia absoluta, sino que determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada.

Evidencia suficiente

92. Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el contador público debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas que se someten a su examen. Bajo este contexto el Contador Público no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen.

93. El nivel de evidencia a obtener por el Contador Público, referido a los hechos económicos y otras circunstancias, debe estar relacionado con la razonabilidad de los mismos y proporcionar información sobre la circunstancia en que se produjeron, con el fin de formarse el juicio profesional que le permita emitir una opinión.

94. Para decidir el nivel necesario de evidencia, el contador público debe, en cada caso, considerar la importancia relativa de las partidas que componen los diversos rubros de las cuentas examinadas y el riesgo probable de error en el que incurre al decidir no revisar determinados hechos económicos.

95. El contador público deberá tener en cuenta y evaluar correctamente el costo que supone la obtención de un mayor nivel de evidencia que el que está obteniendo o espera obtener y la utilidad final probable de los resultados que obtendría.

96. Independientemente de las circunstancias específicas de cada trabajo, el contador público debe obtener el nivel de evidencia necesario que le permita formar su juicio profesional sobre las cuentas examinadas.

97. La falta del suficiente nivel de evidencia sobre un hecho de relevante importancia en el contexto de los datos que se examinan, obliga al contador público a abstenerse de emitir una opinión, o bien a expresar las salvedades que correspondan.

Evidencia Competente.

98. El concepto de competente de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto *suficiencia* tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, competencia y suficiencia, debe proporcionar al contador público el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos al examen.

99. La evidencia es competente o adecuada cuando sea útil al contador público para emitir su juicio profesional.

100. El contador público debe valorar que los procedimientos que aplica para la obtención de la evidencia adecuada sean los convenientes, así como que las circunstancias del entorno no invalidan los mismos. La convergencia de ambos factores permite considerar que la evidencia obtenida es la adecuada.

Importancia Relativa - Riesgo Probable.

101. Los criterios que afectan a la *cantidad* (suficiencia) y a la *calidad* (competencia) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de *importancia relativa* y *riesgo probable*. Estos criterios deben servir, así mismo, para la formación de su juicio profesional.

102. La *importancia relativa* puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afecta como consecuencia del error u omisión.

103. El concepto de importancia relativa, que está considerado en la emisión de principios o normas de contabilidad, habrá de ser considerado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión técnica del contador público.

104. La consideración del *riesgo probable* supone la evaluación del error que puede cometerse por la falta absoluta de evidencia respecto a una determinada partida o a la obtención de una evidencia incompleta de la misma.

105. Para la evaluación del *riesgo probable*, debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependiente en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa.

Obtención de la Evidencia

106. La evidencia suele obtenerse de: las cuentas que se examinan, los registros auxiliares, los documentos de soporte de las operaciones, las declaraciones de empleados y directivos, los sistemas internos de información y transmisión de instrucciones, los manuales de procedimientos y la documentación de sistemas, la obtención de confirmaciones de terceras personas ajenas a la entidad y los sistemas de control interno en general, sin que esta relación tenga carácter exhaustivo.

107. Los datos contables y, en general, toda información interna, no pueden considerarse por sí mismos, evidencia suficiente y adecuada. El contador público debe llegar a la convicción de la razonabilidad de los mismos mediante la aplicación de las pruebas necesarias.

108. La evidencia de los datos contables podrá ser obtenida, entre otros, mediante los siguientes procedimientos: Inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y revisión analítica”.

“113. *Confirmación*. Consiste en la respuesta que se da a una investigación que pretende ratificar los datos contenidos en los registros contables”.

En oficio 91041429 de fecha 27 de Julio de 1991, la Superintendencia Bancaria opinó sobre el tema :

“1. La “carta de gerencia” es necesaria, como prueba de la evidencia válida y suficiente que documenta los papeles de trabajo del revisor fiscal, sobre los cuales se sustenta el dictamen e informe de los estados financieros básicos y sus correspondientes notas objeto de revisión.

2. La “carta de gerencia” no es un mecanismo que diluye la responsabilidad del revisor fiscal en el cumplimiento de sus funciones ni traslada responsabilidades de éste a la administración.

3. Que es responsabilidad de la administración definir el control interno, el cual comprende el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control que permite preparar, presentar y formular los estados financieros básicos y sus correspondientes notas, en atención a las normas de contabilidad de general aceptación, y que al revisor fiscal, en ejercicio de sus funciones legales y profesionales, le corresponde evaluar, conforme a las normas de auditoría de general aceptación, a propósito de emitir el dictamen e informe pertinente.

4. Que la “carta de gerencia”, como prueba de auditoría, comprende las manifestaciones de la gerencia en aspectos sobre los cuales debe conceptuar el revisor fiscal por mandato legal, en especial para eventos o sucesos que por su naturaleza impliquen contingencias presentes o futuras que involucren incertidumbre o subjetividad.

5. La exigencia de la “carta de gerencia”, por parte del revisor fiscal, es optativa, vale decir, que en las circunstancias podrá ser requerida o no”.

Por su parte la Superintendencia de Sociedades, mediante oficio OR 32561 del 20 de Diciembre de 1991, se manifestó así :

“Primeramente se establece que el contenido del documento allegado, está redactado en términos alusivos al modelo de la denominada “carta de representación o manifestaciones de la gerencia”, la cual es un requerimiento técnico que hacen, por lo general, los auditores independientes y los revisores fiscales en desarrollo de las normas de auditoría, que encierra en sí misma manifestaciones de la gerencia relacionadas con aspectos sobre los cuales debe emitir concepto el revisor fiscal, ya sea en cumplimiento de sus funciones, o en lo referente al contenido de su informe o dictamen (C. Co., arts. 207, 208 y 209).

De otra parte, ya la superintendencia, en el Oficio IN-13266 del 2 de junio de 1980, se expresó al respecto indicando que la carta de representación corresponde a un procedimiento de auditoría de aceptación general, cuyo principal apoyo se encuentra en los numerales 1º y 2º del artículo 208 del Código de Comercio (y hoy en la L. 43/90, art. 7º num. 2º lit. c)) que establecen, entre otros, la obtención de evidencia válida y suficiente por medio de interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados financieros sujetos a revisión”.

Y termina su oficio de esta manera:

“De lo expuesto se concluye:

1º La carta de gerencia o “carta de representación o manifestaciones de la gerencia” es un documento necesario como prueba de evidencia válida y suficiente que documenta los papeles de trabajo del revisor fiscal y los auditores, sobre los cuales sustentan sus dictámenes o informes de los estados financieros. De otra parte, si bien “la carta de gerencia” no está expresamente determinada en la ley, tampoco la contraviene, y se entiende como un procedimiento de auditoría de aceptación general, que está haciendo curso en nuestro país como una sana costumbre propia del trabajo del contador público.

2º Tal como se dijo en el oficio de este despacho antes referido, la aceptación de la “carta de gerencia” por parte de los administradores de las sociedades, no disminuye en nada su responsabilidad y la que le asiste a los revisores fiscales o auditores independientes.

3° “La carta de gerencia” no es un mecanismo que diluye la responsabilidad de los contadores en el cumplimiento de sus funciones ni traslada responsabilidades de éstos a la administración.

4° Que el aludido documento es una prueba de auditoría, que comprende las manifestaciones de la gerencia en aspectos sobre los cuales deben conceptuar los revisores fiscales o auditores y por lo tanto su exigencia es optativa, valga decir que en circunstancias podrá ser requerida o no, y de su aceptación o negación, a juicio de ellos, dependerá el contenido de sus dictámenes”.

4. CONSIDERACIONES ESPECIALES

Adicionalmente es bueno recordar lo escrito por Luis Alirio Téllez, acerca de la “justificación de la carta de gerencia o carta de representación”, en la Revista Memorando Económico, Bermúdez y Valenzuela, Volumen XV, número 10, Octubre-Noviembre de 1997 : “Justificación de la carta de gerencia. “(...). Es posible que, en el pasado reciente, antes de la expedición de la Ley 222 de 1995, fuera factible requerir la carta de representación. Hoy, con la simple lectura de los artículos 23 (deberes de los administradores), 24 (responsabilidad de los administradores), 25 (acción social de responsabilidad de los administradores) y 37 (estados financieros certificados) de la citada ley, en concordancia con el artículo 57 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, se puede afirmar, con certeza, que no tiene sentido exigir y otorgar la carta de gerencia o carta de representación, dado que los administradores, entre otros, deben velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales (civiles, comerciales, tributarias, laborales, penales y legislación de ventanilla) y estatutarias, velar porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas (por ley y reglamento) a la revisoría fiscal y abstenerse de participar en actos respecto de los cuales exista conflicto de interés. (...).

Así como la ley prevé que los administradores no pueden eludir sus responsabilidades con cláusulas elusivas o evasivas en los contratos sociales para absolver o limitar a los administradores de sus responsabilidades, en particular las relativas a la emisión de estados financieros razonables y conforme a los principios de contabilidad de general aceptación, las cartas de representación no deben ser un soporte, ni siquiera un indicio, de elusión o evasión de las responsabilidades de los revisores fiscales, a la luz de las normas vigentes. Para ello están las herramientas que la misma ley o reglamento han determinado como sería la evidencia de la permanencia y la cobertura total a través de los denominados papeles de trabajo, desarrollados en aplicación de las funciones encomendadas por la ley o el reglamento y con atención en las normas de auditoría de general aceptación, hoy reguladas por ley.

La exigencia de la carta de gerencia o carta de representación, per se, por parte de un revisor fiscal, que no de un auditor independiente, por las limitaciones en el alcance del trabajo, sería un punto de partida para cuestionar el ejercicio de la revisoría fiscal, pues ello conllevaría a que no tiene la suficiente seguridad que los papeles de trabajo respaldan con evidencia válida y suficiente el cumplimiento de las funciones de ley y estatutarias.

La exigencia de la carta de gerencia, conllevaría deficiencias marcadas en el ejercicio de las funciones a cargo de la revisoría fiscal y sus características, por lo menos, de permanencia y cobertura total o que ésta se ejerce a manera de auditoría externa, con el rótulo de revisoría fiscal, vale decir, revisoría fiscal formal, que no real y efectiva.

Si los administradores, cuando certifican los estados financieros, declaran, en principio, legalmente, que han verificado previamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, contenidas en ellos (los estados financieros e información complementaria a los mismos), conforme al

reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros y que su contenido es concordante con su informe de gestión, que tal declaración implica inequívocamente que han validado la existencia de los activos y pasivos del ente económico, a la fecha de corte, la integridad, en relación a que todos los hechos económicos se realizan y reconocen en el ejercicio contable correspondiente, los derechos (activos) y obligaciones (pasivos) son razonables (lo más cercano a la exactitud) a la fecha de corte de los estados financieros, la valuación de los elementos de los estados financieros han sido reconocidos por los importes correspondientes y la presentación y revelación de los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados, de lo anterior se sigue que ¿cuál es la necesidad de exigir y otorgar la carta de gerencia o la carta de representación?. Si lo anterior, no es un elemento de juicio válido y suficiente para exponer la injustificada necesidad de requerir las denominadas cartas de gerencia o cartas de representación, sería razonable cuestionar la validez real y efectiva de los preceptos normativos que regulan la materia.

Hasta donde se entiende la costumbre es fuente de ley, pero no la ley en sí misma, luego sería razonable que los revisores fiscales y los administradores replantearan la necesidad de requerir y otorgar cartas de gerencia o cartas de representación”.

Es bueno explicar que según el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 y el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, transcritos en el numeral 3 de este oficio, el representante legal “debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones” enumeradas en el citado artículo 57 del Decreto 2649 de 1993. Si este representante legal, junto con el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon los estados financieros, se ha cerciorado del cumplimiento de las aludidas afirmaciones, no hay motivo para que se niegue a firmar la “carta de gerencia”, puesto que las afirmaciones contenidas en ella son prácticamente las mismas de las cuales tratan la Ley 222 de 1995 y el Decreto 2649 de 1993.

Si por algún motivo el representante legal se niega a firmar la “carta de gerencia”, ésto no significa necesariamente que el revisor fiscal deba objetar los estados financieros. Pero es lógico que puede afectarse el grado de confianza con relación a tales estados financieros y si no ha podido obtener otras evidencias válidas y suficientes podría abstenerse de dar su dictamen sobre los mismos o podría dar su dictamen con salvedades.

5. CONCEPTOS DEL CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PUBLICA

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

1. No existe obligatoriedad legal para que el representante legal firme la “carta de gerencia” con destino a la revisoría fiscal.
2. El hecho de que el representante legal no firme la “carta de gerencia” no es necesariamente causal para que la revisoría fiscal objete los estados financieros. Pero, de acuerdo a la validez y suficiencia de las evidencias, podría dar lugar a que se abstenga de dictaminar o a que emita un dictamen con salvedades.