



Bogotá D. C., 13 de diciembre de 2007
OFCTCP / 0244 / 2007

Dra. EUGENIA IREGUI ORTIZ

Jefe de Grupo de Apoyo con Funciones e el Comité de Compras

CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA

Ejecutiva Seccional de Administración Judicial

Carrera 10ª N° 14-33, piso16

Bogotá D.C.

Ref.: Consulta de fecha 24 de octubre de 2005

Radicación: 0736533

Tema: Dictamen de estados financieros de proponentes

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):

“CON TODA ATENCIÓN ME PERMITO SOLICITAR SU COLABORACIÓN EN EL SENTIDO DE ACLARAR LA DUDA QUE NOS ASISTE TENDIENTE A DETERMINAR SI PARA QUE UNOS ESTADOS FINANCIEROS SE ENCUENTREN DEBIDAMENTE DICTAMINADOS DE ACUERDO A (SIC) COMO LO INDICA EL ARTÍCULO 38 DE LA LEY 222 DE 1995, LA EXPRESIÓN ‘VER OPINIÓN ADJUNTA U OTRA SIMILAR DEBE REGISTRARSE ANTES DE LA FIRMA DEL PROFESIONAL QUE LOS SUSCRIBIÓ Y QUE LOS ESTÁ DICTAMINANDO O BASTA SOLAMENTE QUE DICHA EXPRESIÓN SE ENCUENTRE ESCRITA DENTRO DEL BALANCE QUE SE ESTÁ DICTAMINANDO.

LO ANTERIOR TENIENDO EN CUENTA LAS INQUIETUDES QUE SE HAN PRESENTADO POR LOS PROPONENTES QUE PARTICIPAN EN ALGUNOS PROCESOS DE LICITACIÓN A CARGO DE LA SECCIONAL Y EN LOS QUE HAN OBJETADO EL HECHO DE QUE LA CITADA ANOTACIÓN DESPUÉS DE LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL (SIC) ALEGANDO QUE DEBE FIGURAR ANTES DE LA

MISMA.”

RESPUESTA:

Consideramos de especial relevancia hacer algunas precisiones en relación con el entorno conceptual y normativo dentro del cual deben plantearse las soluciones a los interrogantes planteados.

ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS:

Con base en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, tenemos:

“ART. 37 — Estados financieros certificados. 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.” (Resaltado fuera del texto original)

Con fundamento en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se preparó la información financiera, son las personas encargadas de certificarlos con su firma, en los casos en que sean sometidos a consideración o conocimiento de los asociados o puestos a disposición de terceros en general, lo cual es garantía del adecuado registro en libros y preparación de dichos estados financieros, de conformidad con los principios o normas de contabilidad de general aceptación.

Esta disposición fija la responsabilidad del representante legal con respecto a la certificación y señala el alcance de la firma del contador público que hubiere preparado los estados financieros. Además, determina el alcance del concepto de certificación de estados financieros, al indicarnos que 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 de contabilidad.

Como consecuencia, el representante legal y el contador público responsables de la preparación de los estados financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma o en documento adjunto, que "han verificado previamente las afirmaciones contenidas

en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros", declaración que pueden hacer con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, u otra norma que la complemente o modifique.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS:

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. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

No puede ser de otra forma, por cuanto es mediante la atestación y la firma que un contador ejerce su función de dar fe pública respecto de la información que dictamina, tal como lo expresa meridianamente el artículo 10 de la Ley 43 de 1990

que estipula:

“Artículo 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)

Esta afirmación se ratifica con lo expuesto en el artículo 35 de la misma Ley, cuando señala:

“Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí. “ (Resaltado fuera del texto original).

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante concepto 023 del 23 de julio de 2003, puntualizó:

“...El numeral 7º del artículo 207 del citado código (de Comercio) establece como función propia del revisor fiscal “autorizar con su firma cualquier balance que se haga con su dictamen o informe correspondiente”.

Existen dos conceptos que delimitan en forma precisa, la responsabilidad que atañe al contador público que desempeña el cargo de revisor fiscal, que son el dictamen y la atestación.

Dictamen y atestación:

El dictamen es la emisión obligatoria del juicio profesional concluido del examen y comprobación suficiente al contenido de lo examinado por el contador público. Se hace por escrito con la aplicación, tanto en el examen como en la emisión, de las normas profesionales que le son propias. En la revisoría fiscal tales normas están señaladas por el Código de Comercio, no existiendo límite alguno respecto de lo que debe expresar, sino en cuanto a lo mínimo de su contenido.

La atestación es el testimonio, que mediante declaración o manifestación expresa, el contador público expone la responsabilidad que asume respecto al contenido de algún documento, preparado y certificado por la administración (sic). Es decir, que se compromete como testigo fiel de los hechos u operaciones que se exponen.”

Hechas las anteriores consideraciones, se concluye que la atestación, dictamen y firma de los estados financieros por parte del revisor fiscal o contador independiente que los examina, constituyen, desde el punto de vista de la normatividad contable, elemento fundamental para configurar estados efectivamente dictaminados, pues es esta la manera en que se concreta la opinión expresa que sobre ellos hace el profesional y la vía de materializar la credibilidad que ellos merecen.

En este punto, resulta pertinente citar el fallo C - 290 de 1997 emitido por la Corte Constitucional relacionado con los estados financieros certificados y dictaminados como labor del revisor fiscal o contador público la inclusión imperativa de su firma en ellos. Se lee en el documento:

“Los “estados financieros certificados” son, pues, los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la “certificación” de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento

Sobre esta base, los “estados financieros dictaminados” son, entonces, aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen.

Como es lógico, dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales.

Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Esto, precisamente, es lo que, a juicio de la Corte, consagra el inciso 2º del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, al decir que el sentido de la firma del revisor fiscal o el contador público independiente, “será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”.¹(Resaltados fuera del texto original)

ALCANCE DE LA EXPRESIÓN “ANTEPONIENDO”:

De acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del Artículo 38 de la Ley 222 de 1995, “Estos estados (financieros dictaminados) deben ser suscritos por dicho profesional, **anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar**” y por ello resulta relevante el análisis de de esta expresión, punto sobre el cual se

¹ Sentencia C-290 de junio 16 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía.

pronunció el Consejo Técnico de Contaduría Pública en Concepto N° 020 del 10 de junio de 2003 frente a una consulta en la cual se le requería que *“Con el propósito de clarificar el contenido del artículo 38 de la ley 222 de 1995, en lo referente a la expresión “ver opinión adjunta”, la cual debe estar antepuesta a la firma del revisor fiscal o a falta de este, del contador público; solicitamos comedidamente se determine el alcance de la palabra “ANTEPONIENDO”, ya que en sentido común se interpreta que la expresión deba estar escrita antes de la firma, para que con ello el revisor fiscal de alcance de su dictamen al estado financiero suscrito.”*

Y se añadía por parte del consultante: *“...Lo anterior obedece a objeción por parte de un proponente en una licitación pública pendiente de adjudicación, argumentando que la expresión “ver opinión adjunta no necesariamente debe ir antes de la firma del revisor fiscal sino que esta puede ser después de la firma. La importancia que reviste este detalle tiene que ver con que una de las causales para declarar rechazada una propuesta en la licitación en trámite, es la de no cumplir con el requisito de presentar los estados financieros básicos conforme a lo dispuesto en la ley 222 de 1995 y el decreto 2649 de 1993.”*

Frente al requerimiento precedente, este organismo expuso su posición sobre el particular en el citado Concepto 020, posición que se ratifica para el presente caso y que se resume así:

“La expresión anteponer para la Real Academia de la Lengua significa: Poner delante; poner inmediatamente antes”, luego corresponde al Revisor Fiscal suscribir los estados financieros escribiendo delante “Ver la opinión Adjunta” u otra similar, atendiendo el sentido natural de las palabras.

Sin embargo, una interpretación sistemática a efectos de atender el contexto de la norma para que exista la debida correspondencia y armonía, se debe entender que el legislador exige la firma del contador público que ejerza las funciones de Revisor Fiscal advirtiendo que el alcance de la misma está delimitada por el que “indique el dictamen correspondiente”. De suerte que no constituye una exigencia legal de carácter sustancial el que la expresión citada se encuentre antes o después de la firma del profesional que realizó la fiscalización, por tratarse de un aspecto que no limita el verdadero contenido y sentido de la labor fiscalizadora del profesional.

Adicionalmente, el art. 7, numeral 3 de la Ley 43 de 1990, sobre normas relativas a la rendición de informes establece que: “Siempre

que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados...”, de donde se desprende para el caso bajo análisis, la obligación de escribir su condición de revisor fiscal que llama a quienes tienen acceso a los estados financieros a identificar el texto del dictamen que deberá acompañarlos, sin que resulte relevante la ubicación de la expresión tantas veces citada.

Para la Sala, los aspectos que se constituyen en trascendentales en los estados financieros certificados y dictaminados son la firma del Representante Legal y el Contador Público que los elaboró, así como la firma del Revisor Fiscal acompañada de la expresión legal aludida u otra similar, junto con del documento contentivo del dictamen.

En los términos anteriores se absuelve su consulta, con el alcance establecido en el art. 25 del Código Contencioso Administrativo.”

CONSIDERACIÓN FINAL:

Las apreciaciones que anteceden permitirán determinar desde el punto de vista de la normatividad contable si, desde el punto de vista técnico, el dictamen se concreta con la firma del revisor fiscal, acompañada, antes o después, de la expresión “ver opinión adjunta” u otra similar. No obstante, será el criterio y competencia de la entidad licitante, a la luz de la legislación de la contratación administrativa y del contenido del pliego de condiciones, determinar si la información contenida en los documentos presentados en las propuestas le son suficientes para establecer fehacientemente las condiciones y circunstancias particulares de los proponentes y sus ofertas, en orden a determinar la viabilidad de su selección.

También será criterio y competencia de la misma entidad, determinar si la exigencia del pliego de condiciones en relación con el dictamen de los estados financieros, desde el punto de vista de la Ley 80 de 1993 y de los citados pliegos, representa un requisito formal o si se trata de una requisito de fondo, con miras a determinar la eventual aplicación del principio relativo a la prevalencia de lo sustancial sobre lo meramente formal, consideración que escapa a la competencia del Consejo Técnico.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

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 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,

HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ
Presidente

HAA/grb