



Bogotá D. C., 15 de febrero de 2007
CTCP / 010 / 2007

0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000

REFERENCIA:	
FECHA DE LA CONSULTA....:	18 de julio de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	0192
TEMAS.....:	No presentación de dictamen de 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):

“LABORO EN EL HOSPITAL GENERAL DE MEDELLÍN.

A HOY, MAYO 30 DE 2006, LA FIRMA QUE HACE LAS VECES DE REVISORÍA FISCAL NO HA FIRMADO LOS ESTADOS FINANCIEROS CORRESPONDIENTES AL AÑO 2005 Y TAMPOCO HA ENTREGADO EL RESPECTIVO DICTAMEN.

CON BASE EN LO ANTERIOR, MUY RESPETUOSAMENTE DESEO CONSULTAR:

PRIMERO: SI PARA LA FIRMA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA ENTREGA DEL RESPECTIVO DICTAMEN, LA EMPRESA QUE LAS VECES DE REVISORÍA FISCAL DEL HOSPITAL TIENE ALGÚN PLAZO. DE EXISTIR DICHO PLAZO CUAL ES LA NORMATIVIDAD QUE LO REGULA?

SEGUNDO: SI DICHA SITUACIÓN (O SEA LA NO FIRMA Y LA NO ENTREGA DEL



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

DICTAMEN) LE DA PIE A LA ADMINISTRACIÓN DEL HOSPITAL PARA NEGARSE A CANCELARLE LOS HONORARIOS A QUE TENDRÍA DERECHO LA CITADA FIRMA DE REVISORÍA FISCAL?

NOTA: EL HOSPITAL HA TENIDO QUE ENTREGARLE A SUS PROVEEDORES, SISTEMA FINANCIERO Y ORGANISMOS DE CONTROL (INCLUIDO EL CONCEJO DE LA CIUDAD), LA INFORMACIÓN FINANCIERA CORRESPONDIENTE AL AÑO 2005 SIN LA FIRMA DE LA REVISORÍA FISCAL Y SIN SU CORRESPONDIENTE DICTAMEN.”

RESPUESTA:

Empecemos por señalar que la Revisoría Fiscal procura asegurarle a los propietarios de las compañías, a los terceros y al Estado mismo, el acatamiento que los administradores den a las normas legales y estatutarias, principalmente en relación con la seguridad y conservación de los activos sociales, lo cual debe guiar la conducta que ha de observar quien represente esta institución en procura de la fidelidad de los estados financieros. Sus actuaciones descansan en la confianza y credibilidad que inspira al estar investido de la facultar de dar fe pública.

El revisor fiscal es a quien, por el expreso mandato legal del numeral 7º del Artículo 207 del Código de Comercio, le corresponde dictaminar sobre los estados financieros, actuación que de suyo requiere practicar una auditoria integral que comprenda¹:

- ⇒ Auditoría financiera, con el fin de determinar si a su juicio los estados financieros se presentan de acuerdo con normas y principios de contabilidad de general aceptación.
- ⇒ Auditoría de cumplimiento, para determinar si el ente ha cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones
- ⇒ Auditoría de gestión, tendiente a evaluar el grado de eficiencia y eficacia tanto en el logro de los objetivos previstos por el ente como en el manejo de los recursos disponibles y,
- ⇒ Auditoría de control interno, encaminada a revisar y evaluar sistemáticamente los elementos y componentes que lo integran para informar al Máximo Órgano Social si el control interno ejecutado por el Grupo Directivo y por el resto del

¹ *Supersociedades, CIRCULAR EXTERNA No. 14 (Sept. 24 de 1997)*



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

personal ha sido diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable sobre la efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Es importante tener en cuenta que el dictamen es el documento donde se expresa la opinión profesional acerca de la razonabilidad de los estados financieros y demás aspectos señalados en los artículos 208 y 209 del Código de Comercio, resultantes de un trabajo desarrollado continuamente durante cada período contable, término en el que el revisor fiscal tiene no solo la oportunidad sino la obligación de dar a conocer a la administración las irregularidades encontradas en el proceso de revisión, a fin de que esta adopte correctivos y realice las acciones tendientes a subsanar las deficiencias detectadas por la revisoría fiscal.

Ahora bien; en el entendido de que la entidad consultante esté sometida a las disposiciones del Código de Comercio sobre estos aspectos, fluye de las consideraciones precedentes la necesidad de analizar el texto del Artículo 446 del Código de Comercio, que con claridad señala:

“ART. 446. - La junta directiva y el representante legal presentarán a la asamblea, para su aprobación o improbación, el balance de cada ejercicio, acompañado de los siguientes documentos:

1. El detalle completo de la cuenta de pérdidas y ganancias del correspondiente ejercicio social, con especificación de las apropiaciones hechas por concepto de depreciación de activos fijos y de amortización de intangibles.

2. Un proyecto de distribución de utilidades repartibles, con la deducción de la suma calculada para el pago del impuesto sobre la renta y sus complementarios por el correspondiente ejercicio gravable.

3. El informe de la junta directiva sobre la situación económica y financiera de la sociedad que contendrá además de los datos contables y estadísticos pertinentes, los que a continuación se enumeran:

a) Detalle de los egresos por concepto de salarios, honorarios, viáticos, gastos de representación, bonificaciones, prestaciones en dinero y en especie, erogaciones por concepto de transporte y

cualquiera otra clase de remuneraciones que hubiere percibido cada uno de los directivos de la sociedad;

b) Las erogaciones por los mismos conceptos indicados en el literal anterior, que se hubieren hecho en favor de asesores o gestores, vinculados o no a la sociedad mediante contrato de trabajo, cuando la principal función que realicen consista en tramitar asuntos ante entidades públicas o privadas, o aconsejar o preparar estudios para adelantar tales tramitaciones;

c) Las transferencias de dinero y demás bienes, a título gratuito o a cualquier otro que pueda asimilarse a éste, efectuadas en favor de personas naturales o jurídicas;

d) Los gastos de propaganda y de relaciones públicas, discriminados unos y otros;

e) Los dineros u otros bienes que la sociedad posea en el exterior y las obligaciones en moneda extranjera, y

f) Las inversiones discriminadas de la compañía en otras sociedades, nacionales o extranjeras.

4. Un informe escrito del representante legal sobre la forma como hubiere llevado a cabo su gestión, y las medidas cuya adopción recomiende a la asamblea.

5. El informe escrito del revisor fiscal.” (Resaltado fuera del texto original)

Esta disposición debe interpretarse y aplicarse en concordancia con lo previsto por el Artículo 46 de la Ley 222 de 1995, que a la letra dice:

“ART. 46. - Rendición de cuentas al fin de ejercicio. Terminando cada ejercicio contable, en la oportunidad prevista en la ley o en los estatutos, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios para su aprobación o improbación, los siguientes documentos:

1. Un informe de gestión.

2. Los estados financieros de propósito general, junto con sus

notas, cortados a fin del respectivo ejercicio.

3. Un proyecto de distribución de las utilidades repartibles.

Así mismo presentarán los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el revisor fiscal o por contador público independiente.” (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de las disposiciones precedentes que los estados financieros que se presentan a las asambleas ordinarias o juntas de socios de las sociedades al fin de cada ejercicio para la aprobación que les compete, deben estar acompañados del correspondiente dictamen.

En lo tocante al plazo que tiene el revisor fiscal para entregar su dictamen sobre los estados financieros de fin de ejercicio, el legislador estableció para el caso de las sociedades anónimas, un termino previo de quince días hábiles a la fecha de la asamblea general ordinaria donde se van a considerar, tal como se desprende de lo ordenado por el Artículo 447 del Código de Comercio en lo siguientes términos:

“ART. 447. - Los documentos indicados en el artículo anterior (El Art. 446 del Código de Comercio arriba transcrito), junto con los libros y demás comprobantes exigidos por la ley, **deberán ponerse a disposición de los accionistas en las oficinas de la administración, durante los quince días hábiles que precedan a la reunión de la asamblea.**

Los administradores y funcionarios directivos así como el revisor fiscal que no dieran cumplimiento a lo preceptuado en este artículo, serán sancionados por el superintendente con multas sucesivas (de diez mil a cincuenta mil pesos)² para cada uno de los infractores.” (Resaltado fuera del texto original)

Es de anotar que, dado que para las sociedades de responsabilidad limitada que cuentan con revisor fiscal, el legislador no hizo referencia alguna sobre el tema que nos ocupa, la precedente disposición es igualmente aplicable para ellas, en virtud de lo señalado por el Artículo 372 ibídem, que textualmente señala:

“ART. 372. - En lo no previsto en este título o en los estatutos, las

² NOTA: El inciso segundo del artículo 447 puede considerarse derogado tácitamente por el inciso final del artículo 48 de la Ley 222 de 1995. Ahora la sanción no es multa sino destitución.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

sociedades de responsabilidad limitada se registrarán por las disposiciones sobre sociedades anónimas.”

El plazo comentado tiene por objeto que los accionistas o socios tengan la oportunidad de conocer previamente los estados financieros con, el proyecto de distribución de utilidades, el informe de la junta directiva y del representante legal, así como el informe escrito y el dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior significa en criterio de este organismo, que el informe del revisor fiscal con destino a la asamblea general de accionistas y el dictamen deben entregarse a la administración de la sociedad con la antelación antes descrita, para que la administración los ponga a disposición de los accionistas o socios, junto con los demás documentos previstos en el artículo 446 ya mencionado.

Si el revisor fiscal no diere cumplimiento a lo preceptuado en dicha norma puede ser sancionado por el Superintendente de Sociedades, con base en el Artículo 447 del Código de Comercio, e incluso, si el revisor fiscal tuviere conocimiento que la administración impide el ejercicio del derecho de inspección de los libros y documentos, así deberá señalarlo en su informe, sin perjuicio de su deber de denunciarlo oportunamente, so pena de incurrir en la causal de remoción del cargo, conforme se establece en el artículo 48 de la Ley 222 de 1995.

Igualmente relevante es destacar que el dictamen del revisor fiscal debe ceñirse a lo previsto en el Artículo 38 de la Ley 222 de 1995, canon que dispone:

*“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)



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

En este punto merece aquilatarse que, además de las formalidades propias de la emisión del dictamen señaladas en la precedente regla, ha de destacarse que para la emisión de éste es imprescindible que el revisor fiscal cuente, de manera oportuna y con la anticipación suficiente para la realización de su labor, con los estados financieros debidamente certificados por el contador que los preparo y por el representante legal de la sociedad, no sólo porque así se desprende inequívocamente del citado Artículo 38, sino porque ello garantiza *se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros*, en los términos del Artículo 37 de la misma Ley 222.

Es menester enfatizar que si la administración no puso oportunamente a disposición de los accionistas o socios el dictamen o informe que el revisor fiscal debió presentarle oportunamente, en opinión del Consejo Técnico ello no constituye irregularidad de entidad o materialidad que alcance a generar la ineficacia de las decisiones ni la nulidad de las mismas, por cuanto la citada irregularidad no se encuentra señalada taxativamente en los casos de ineficacia ni de nulidad previstos en el artículo 190 del Código de Comercio. La misma, como ya se indicó, ocasionaría una sanción para quien se pruebe responsable del incumplimiento de dicha obligación legal.

Ahora bien; en lo tocante a lo que tiene que ver con la validez o invalidez de estados financieros por ausencia de uno o varios de los requisitos que deben llenar, el Consejo Técnico ha señalado repetidamente que si los estados financieros no están certificados ni dictaminados como en los párrafos precedentes se describe, existiendo la obligación legal de hacerlo, no sería dable, en estricto sentido, hablar de estados financieros y más bien podría pensarse en unos *informes financieros* que no alcanzan el calificativo jurídico de estados financieros en los términos previstos por los artículos 37 y 38 de la ley 222 de 1995, por carecer de los requisitos allí señalados, los que, en concepto de este organismo, reiteramos, son esenciales para considerarlos certificados y dictaminados.

En este punto resulta relevante citar 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



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.”

Se colige de esta disposición que si la atestación o firma de un Contador Público aparece en los *informes financieros* (Balances no certificados o dictaminados), en su carácter de actos propios de su profesión, dicha firma 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. No obstante lo cual, en tratándose de balances (Entendidos estos como aquellos certificados o dictaminados), 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

Por otra parte, en lo que concierne a la posibilidad de suspender por parte de administración la cancelación de los honorarios de la sociedad de revisoría fiscal que no ha entregado en oportunidad su dictamen, debemos puntualizar que en ningún caso la persona natural o jurídica a la cual se le confiere este encargo de fiscalización no depende jerárquica, administrativo o funcionalmente de la administración del ente económico, de suerte que no existe vinculación directa o dependencia alguna entre ellas, pues de otra forma se haría nugatoria la aplicación del principio de independencia que debe caracterizar todas las actuaciones del revisor fiscal.

A su turno, la administración, cuando cancela los honorarios del revisor fiscal, lo hace a nombre de la asamblea general o junta de socios de la cual verdaderamente depende y atendiendo a las condiciones pactadas en el convenio o contrato que sirvió de base para la vinculación, de manera que no está facultada para adoptar decisiones o imponer sanciones que no provengan de la decisión validamente adoptada por el máximo órgano social.

Lo procedente frente a un caso de incumplimiento de los deberes como el que podría derivarse de los hechos materia de consulta, es que la administración informe a la asamblea o junta de socios sobre el particular para que ésta, luego del análisis de las eventuales responsabilidades, adopte las decisiones a que haya lugar e imparta las instrucciones que considere adecuadas y ajustadas al precitado convenio como mecanismo correctivo o sancionatorio frente a las posibles irregularidades.

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



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP / 010 / 2007
15 de febrero de 2007 - 12:56
Página 9 de 9

presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 6 de febrero 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
BIAPROBADOS\2 0 0 7\LISTOS PARA FIRMA GRB FEB 21-2007\C - 010
HOSPITAL GRAL DE MEDELLIN (Efrén Marulanda) Obligatoriedad y
oportunidad del dictamen del RF.doc
05/03/2007 15:45*