

**DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE
PRESENTADO PARA UNA LICITACIÓN PÚBLICA.
CONCEPTO 047 DE 2001**

SÍNTESIS DE LA CONSULTA:

¿Una constancia firmada por el representante legal, el contador público y un auditor externo, la cual anexan a una propuesta para una licitación pública tiene el carácter de dictamen, y por lo tanto es válido o no ?

¿La actuación de la auditora externa, se ajustó a las normas que regulan el ejercicio de la profesión en cuanto a la presentación del dictamen?

CONSIDERACIONES

1. La Ley 43 de 1990, en el artículo 10 consagra, a favor de los profesionales de la Contaduría Pública, la Fe Pública, consistente en que:

"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 el caso 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".

Consagra ésta disposición una presunción *juris tantum*, consistente en que la firma de un Contador Público, en los actos propios de su profesión, hace presumir lo siguiente:

- a. Que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales;
- b. Que el acto respectivo se ajusta a los requisitos estatutarios, en el caso de personas jurídicas;
- c. Tratándose de balances, que los saldos se han tomado fielmente de los libros;
- d. Que éstos --los libros-- se ajustan a las normas legales;
- e. Que las cifras registradas en los libros reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

La presunción consagrada en esta norma, como se ha dicho, es presunción legal, es decir que, conforme lo anuncia la misma, admite prueba en contrario. Conforme a esta presunción legal, pues, los estados financieros suscritos por Contador Público, se entienden fielmente tomados de los libros de contabilidad, y los valores en ellos reportados se los reputan representación fiel y fidedigna de la situación financiera del ente económico.

2. CERTIFICACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS: RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN Y DEL CONTADOR PÚBLICO

Entiende la ley que son estados financieros certificados, aquellos firmados por el Representante Legal y por el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros (Artículo 37 de la ley 222 de 1995 y 33 del decreto reglamentario 2649 de 1993). *Certificar* los estados financieros significa declarar que se han verificado en forma previa las afirmaciones contenidas en ellos, y que su obtención es fielmente tomada de los libros de contabilidad. Esta certificación, así como cada uno de los Estados Financieros sobre los que ella trata, debe ser suscrita por el representante legal de la entidad informada y por el Contador Público bajo cuya dirección se elaboraron, obviamente teniendo en cuenta que la certificación no corresponde al Revisor Fiscal, sino al Contador del ente económico bajo cuya coordinación y responsabilidad se hayan preparado los estados financieros.

A través de la certificación, el representante legal y el Contador manifiestan expresamente haberse cerciorado previamente sobre las afirmaciones explícitas e implícitas contenidas dentro de los elementos de los estados financieros, en la forma como se encuentra desarrollado por el artículo 57 del decreto 2649 de 1993.

Las afirmaciones explícitas se conforman por los datos consignados en los Estados Financieros y en las notas a los mismos, es decir, en las revelaciones contenidas en estos informes contables, y son las siguientes:

- a. Los activos y pasivos en la fecha de corte realmente existen y las transacciones registradas en la contabilidad se realizaron durante el período.
- b. Los contenidos de los Estados Financieros son íntegros porque todos los hechos económicos ocurridos fueron reconocidos de acuerdo con las normas de realización y reconocimiento.
- c. Debe afirmarse si los activos representan probables beneficios futuros; y las obligaciones representadas en los pasivos, probables sacrificios futuros.
- d. Debe afirmarse que los elementos de los Estados Financieros fueron valuados y reconocidos objetiva y apropiadamente, en correspondencia con el artículo 10 del decreto 2649 de 1993 y el Plan Único de Cuentas aplicado.
- e. Aseverar que los hechos económicos revelados fueron correctamente clasificados y descritos, y que se incorporan las revelaciones establecidas por otras normas, tales como los artículos 7, 11, 15 y 113 a 122 del decreto 2649 de 1993, sin perjuicio de revelaciones establecidas por las entidades de inspección y vigilancia u otras normas legales.

La verificación de afirmaciones implícitas, por su parte, hace relación a una filosofía del no, es decir, la afirmación de algo descarta que su contrario o complemento exista. A modo de ejemplo, si en un informe contable se incorpora una contingencia por procesos judiciales (aseveración explícita), implica que no existen otras contingencias por el mismo concepto. En este sentido, la certificación de Estados Financieros declara que:

- a. No existen a la fecha de corte activos ni pasivos distintos a los relacionados en el Balance General, ni se realizaron transacciones distintas a las registradas en la contabilidad.
- b. No se realizaron hechos económicos distintos de los reconocidos;

- c. No existen representaciones de derechos y obligaciones sin la probabilidad de generar beneficios o sacrificios futuros;
- d. No existen elementos de los Estados Financieros incorrectamente valorados; y
- e. No existen errores o carencias de clasificación, descripción y revelación en los Estados Financieros.

3. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

El artículo 38 de la ley 222 de 1995 señala que son estados financieros dictaminados, indicando que son aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de este, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.

De igual forma éstos (los estados financieros) deben ser suscritos por el contador público, anteponiendo la expresión "Ver opinión adjunta" u otra similar.

El consultante hace referencia si la constancia presentada por una de las firmas en su propuesta tiene el carácter de dictamen, y por lo tanto es válido o no

Del análisis de la constancia se puede describir que está firmada por el representante legal, el contador quienes señalan lo siguiente:

1. Que los estados financieros de la firma corresponden a los años gravables de 1998 y 1999, han sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en dichos estados conforme al reglamento.
3. Que las cifras reflejadas se encuentran fielmente tomadas de los libros de contabilidad.

Adicionalmente a las dos (2) firmas anteriormente mencionadas se encuentra la leyenda de "Dictaminados por", sigue la firma del auditor externo con el respectivo número de tarjeta profesional. Observa el Consejo Técnico que dicha manifestación no es suficiente en los términos exigidos por la Ley, ya que la misma debió hacerse en el cuerpo de los estados financieros que son los que deben ser suscritos por el Contador Público Independiente en los términos del artículo 38 de la Ley 222 de 1995.

La fidelidad de los estados financieros es aportada por el dictamen del Revisor Fiscal, el cual se conforma como un juicio profesional formulado como consecuencia de la obtención de información necesaria para formar una evidencia, la aplicación de procedimientos de fiscalización aconsejados por la interventoría de cuentas, la comprobación de que los estados financieros se tomaron fielmente de los libros y que la contabilidad se lleva de acuerdo con las normas legales y la técnica contable, expresando las salvedades existentes sobre su fidelidad.

El Revisor Fiscal debe dictaminar también sobre el cumplimiento de disposiciones internas por parte de los administradores, la organización y conservación de libros y documentos, la existencia y adecuación del sistema de control interno y la conservación y custodia de los bienes sociales. La declaración de fidelidad de los estados financieros, ajena a los administradores y

dueños del ente, por cuanto el Revisor Fiscal debe actuar con independencia, constituye conformación de confianza pública en los contenidos de la información y se encuentra protegida por la presunción legal de veracidad, incorporada por la emisión de fe pública, mientras no se demuestre lo contrario.

En el caso concreto de la consulta, en la constancia señala la expresión "dictaminados por" sin que haga referencia a lo de ver la opinión adjunta lo cual son dos expresiones totalmente diferentes, pues una cosa es realizar el examen y otra cosa es ver o anexar el dictamen correspondiente, el cual contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.

Es importante referirnos que desde la ley 145 de 1960, por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador Público, estipula en su artículo 10 que el dictamen de un contador público sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos en resumen lo siguiente:

- Si se ha obtenido la información necesaria para cumplir sus funciones.
- Si se aplicaron las técnicas de la interventoría de cuentas; si la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.
- Si el balance y estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, entre otros elementos integrantes de una opinión de estados financieros; lo anterior quedó referenciado en el artículo 208 del Código de Comercio.

CONCEPTO

De acuerdo a la normatividad legal vigente en Colombia, relacionada con los requisitos para el dictamen de un contador público sobre estados financieros como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, es importante precisar lo siguiente:

El dictamen se produce sobre estados financieros previamente certificados por el representante legal y el contador público que los hubiesen preparado. Los estados financieros dictaminados son aquellos examinados por el revisor fiscal o, a falta de éste, por el contador público independiente, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y luego han sido suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver opinión adjunta" u otra similar ".La opinión o dictamen debe estar contenido en documento o separata, el cual se debe anexar adjunto a los estados financieros .

Ahora bien, el sentido y alcance de la opinión será la que indique el Revisor Fiscal o contador público independiente dentro de su dictamen.

Cabe resaltar que la función de la Revisoría Fiscal, o del contador público independiente debe sujetarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se relacionan con las cualidades profesionales del contador, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en la rendición de su informe.

Concretamente, indica el artículo 10° de la ley 145 de 1960 y artículo 7° de la ley 43 de 1990, en concordancia con el artículo 208 del ordenamiento mercantil, en relación con su informe, el

Revisor Fiscal debe expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su *dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en los estados financieros*. En otras palabras, está obligado a expresar si, en su opinión, los estados financieros representan en forma fidedigna, de acuerdo con los principios de contabilidad de general aceptación en el país, la situación financiera del ente, así como el resultado de sus operaciones. Cuando el Revisor fiscal o el contador publico independiente considere que debe expresar salvedades, así lo debe hacer de manera clara e inequívoca, indicando los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros en conjunto. Si a los estados financieros certificados no se le anexa el dictamen del Revisor Fiscal o Contador Público Independiente, esto conlleva que éstos estados financieros se tengan por no dictaminados.

En este orden de ideas y a la luz de los considerandos, la constancia a la que hace referencia a la primera pregunta del problema consultado, si el documento presentado por una de las firmas proponentes tiene el carácter de dictamen, y por lo tanto es válido o no, es importante resaltar que nuestro análisis a la documentación anexa a la solicitud de consulta y de acuerdo a lo planteado anteriormente, la mencionada constancia no llena los requisitos mínimos de un dictamen u opinión a estados financieros, exigencias establecidas en el artículo 10 de la ley 145 de 1960, artículo 208 del Código de Comercio, artículo 7 de la ley 43 de 1990 y artículo 33 del decreto 2649 de 1993. En relación a su validez o no validez queremos aclarar que no le corresponde al consejo calificar o descalificar los documentos producidos por los contadores públicos en desempeño de sus funciones, pues no es una facultad de este organismo hacerlo; lo cual corresponde a otras instancias institucionales.

En cuanto a la segunda pregunta, si la actuación de la auditora externa ajustó a las normas que regulan el ejercicio de la profesión, en cuanto a la presentación del dictamen, de igual forma no le corresponde a este Consejo calificar las actuaciones de los contadores públicos; ésta facultad le corresponde a la Junta Central de Contadores a la cual daremos traslado para su respectivo trámite.

En virtud de lo normado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, el anterior concepto no compromete la responsabilidad de la Entidad, ni es objeto de obligatorio cumplimiento o ejecución.

El presente Concepto Técnico fue aprobado por la Sala Plena del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, realizada el 19 de Diciembre de 2001, actuando como ponente el Consejero Rafael Franco Ruíz.