



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 12 de junio de 2007

CTCP N° 091 / 2007

Señor(a):

0000000000000000

0000000000000000

0000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	27 DE Octubre de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	CONTADURIA GENERAL DE LA NACION
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	12 de Marzo de 2007
TEMAS.....:	PLAZO PARA REVISION DE ESTADOS FINANCIEROS POR PARTE DEL REVISOR FISCAL

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):

“¿FAVOR ILUSTRARME ACERCA DE SI EL REVISOR FISCAL TIENE UN PLAZO MÍNIMO O MAXIMO PARA RECIBIR LOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS ANTES DE EMITIR SU DICTAMEN.

EJEMPLO, SI DEBE PRESENTAR DICTAMEN A LA SUPERSALUD EL DOMINGO 25 DE FEBRERO Y RECIBE LOS ESTADOS FINANCIEROS EL VIERNES 23 DE FEBRERO, ESTA EN LA OBLIGACIÓN DE REVISARLOS MARATONICAMENTE , O MAS BIEN DEJA CONSTANCIA QUE NO LOS RECIBIO A TIEMPO Y EN LO PERTINENTE A LA OPINION , SE ABSTIENE DE OPINAR PORQUE LAS PRUEBAS CONCLUYENTES DE AUDITORIA NO FUERON APLICADAS Y EN UN LAPSO NO SUPERIOR A 15 DIAS CALENDARIO APLICA LAS PRUEBAS Y MANDA A LA



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

*SUPERSALUD LA OPINION CORRESPONDIENTE A LOS ESTADOS
FINANCIEROS.” (SIC)”*

RESPUESTA:

Con relación al tema planteado en la consulta, es necesario considerar los siguientes aspectos en materia de responsabilidad en las actuaciones del revisor fiscal :

El revisor fiscal para emitir dictamen sobre los estados financieros, desarrolla diversas actividades que le permiten formar su opinión sobre los procesos y operaciones del ente económico tales como: obtención de la información necesaria para formar una evidencia, aplicación de procedimientos técnicos de fiscalización y control, verificación de que la contabilidad se lleve de acuerdo con las normas legales y la técnica contable, y comprobación que las cifras contenidas en los estados financieros hayan sido tomadas fielmente de los libros.

Es claro que las funciones de Revisoria Fiscal, deben ser desarrolladas a lo largo del ejercicio contable en forma simultánea con las operaciones objeto del examen, de forma tal que se cumpla con las características requeridas en el desempeño de las actividades del revisor fiscal, que se derivan de lo dispuesto en el Art. 207 del Código de Comercio, como son:

- **Permanencia** : *La labor de revisoría debe cubrir las operaciones en su fase de preparación, celebración y ejecución; su responsabilidad y acción deben ser permanentes.*

- **Cobertura total**. *Su acción debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esta vedado al revisor fiscal*

- **Independencia de acción y criterios**: El revisor fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en la capacidad profesional.

- **Función Preventiva**. La vigilancia que ejerce el revisor fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos, para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere cumpliendo así con las características de esta labor.

Dado lo anterior, para que un revisor fiscal se desempeñe de acuerdo con las exigencias legales que le son aplicables , requiere tanto efectuar una adecuada



planeación del trabajo, como implementar métodos técnicos para el control oportuno de las operaciones, de manera que faciliten un seguimiento permanente de las actividades, a la vez que aporten los elementos de juicio necesarios para la elaboración del dictamen.

De la misma manera, y de acuerdo con la normatividad aplicable, el revisor fiscal, en el desarrollo de sus funciones, podrá hacer uso de las herramientas que posibiliten el ejercicio de un control permanente, en el desarrollo de sus funciones, como son:

- *Control de estrategia o control de sostenibilidad*, se conoce también con el nombre de control preventivo, corresponde a un control que debe hacer el contador Público en ejercicio de su función de fiscalización, dentro del cual debe prever la forma en que afectarán las decisiones de los administradores a la organización en el futuro, para lo cual debe estar atento a informar oportunamente a los altos directivos, sobre el impacto de estas decisiones especialmente cuando observe que los efectos no sean favorables a los intereses de la compañía.
- *Control de gestión o control perceptivo*, sobre este aspecto le corresponde al revisor fiscal, dar cuenta de la gestión de los administradores en tiempo presente, en el entendido de las diferentes decisiones que se están tomando afectan la organización, también se le conoce como un control en las actividades y procesos que desarrolla la organización, incluso algunos confunden esta función de control planteándola como coadministración. Sobre este particular para un buen ejercicio de control, es importante diferenciar los roles tanto de la administración, como del órgano de fiscalización.
- *Control de resultados o control posterior*, en esta forma de control, se deberá dar cuenta tanto de los resultados obtenidos por la organización como también de la gestión de los administradores de la organización. Esta herramienta de control se orienta a observar los resultados ya obtenidos que no tienen variación pero que articulada con el control de estrategia y de gestión podrán en el ejercicio del órgano de fiscalización generar una cultura de control integral o control permanente.

Por lo tanto el ejercicio de la Revisoría Fiscal requiere de profesionales que apliquen el control integral (de estrategia, de gestión y de resultados), donde se pueden usar herramientas como la sumatoria evidencial (la evidencia de la plena prueba del desarrollo de trabajo de control integral) y el plan de trabajo (como desarrollo de la planeación del trabajo de control integral) que deberá mostrar el control en sus diferentes fases, que comprendan el futuro, el presente y el pasado.



Es de mencionar también, que el profesional de la contaduría en el desarrollo de sus funciones, podrá hacer uso o aplicar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia, pero sin olvidarse que su trabajo no es de auditoría sino de control permanente e integral, tal como se explicó en los párrafos anteriores, y en consecuencia su responsabilidad debe ser asumida en esos términos.

De otra parte, teniendo en cuenta que en el desarrollo del proceso contable, se debe atender diferentes compromisos de entrega de información financiera, y que expresamente no está definido un período mínimo para el suministro de la información base de la labor del revisor fiscal; corresponde a los administradores del ente, estar atentos a la oportuna entrega de los informes base para revisión y dictamen del revisor fiscal, labor que se facilita mediante una adecuada planeación de los flujos de información, en cumplimiento de cronogramas de actividades, que permitan el cumplimiento de las diferentes entregas de información financiera con destino a entes externos.

En lo referente a la pregunta de la consulta sobre abstención de opinión del revisor fiscal, nos permitimos poner en su consideración los siguientes aspectos:

En primer lugar, el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, que reglamenta la contabilidad en general, en materia de Estados Financieros certificados y dictaminados, establece:

“Art.33.- Estados financieros certificados y dictaminados. Son estados financieros dictaminados aquellos acompañados por la opinión profesional del contador público que los hubiere examinado con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas

Conforme a lo anterior se entiende, que el dictamen del revisor fiscal, es un documento formal suscrito por el Contador Público, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado a los estados financieros, cuya importancia radica fundamentalmente en que es el medio por el cual da a conocer al público su opinión profesional. Por lo cuando el revisor fiscal lleva a cabo un examen a los estados financieros, está en la obligación de rendir un dictamen, expresando en forma clara su opinión acerca de lo encontrado conforme a las circunstancias o situaciones detectadas; de no ser posible lo anterior, esta situación debe estar plenamente justificada.

Para un adecuado entendimiento, de lo concerniente al dictamen del revisor fiscal, recomendamos atender lo dispuesto sobre el tema, tanto en la circular 14 de la Superintendencia de Sociedades de Sept. 24 de 1997, como en el pronunciamiento No. 6, del Consejo Técnico, el cual nos permitimos transcribir en



la parte pertinente, así:

“ (...)

A continuación se presentan diversas formas en que el contador público puede rendir su dictamen según las circunstancias:

- a) Limpio o sin salvedades
- b) Con excepciones
- c) Negativo u opiniones adversas
- d) Denegación del dictamen o abstención de opinión

Dictamen limpio. Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta es la opinión que se expresa en el informe estándar antes descrito.

Dictamen con salvedades. Un dictamen con excepciones, declara que a excepción del asunto(s) a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dictamen negativo u opinión adversa. Un dictamen negativo u opinión adversa, declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de operación, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Abstención de opinión. Una abstención de opinión, declara que el contador público no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Las condiciones que originan dictámenes con salvedades, entre otras son las siguientes:

- El alcance del examen no incluyó uno o más procedimientos de auditoría considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias.
- Los estados financieros no están de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o no se han incluido todas las exposiciones necesarias para una presentación razonable.



- Los estados financieros están preparados sobre una base no uniforme con la del año o años anteriores.

Existen cuatro clases básicas de dictamen con salvedades: “excepto por “ con sujeción a” “adversos” y “denegación”.

Una clase de salvedad en particular depende de las condiciones que existen y de su importancia relativa. La importancia relativa no solo determina cuando debe hacerse una salvedad sino también la clase de salvedad, o sea, si debe usarse una de “excepto por “, un dictamen adverso o una denegación de dictamen o si es apropiado “ con sujeción a”.

Salvedades de “excepto por” . Deben usarse salvedades de “excepto por” cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las exposiciones son inadecuadas o los principios de contabilidad han sido aplicados sobre bases que no guardan uniformidad con las del año o años precedentes; a menos que el asunto sea tan importante y generalizado que se requiera un dictamen adverso o una denegación de dictamen.

Salvedades de “con sujeción a” Las salvedades “con sujeción a” deben usarse para incertidumbres contables que no se resuelven a la fecha del informe del contador público; a menos que el efecto posible sea tan significativo y generalizado que se requiera de una denegación.

Dictámenes negativos u opiniones adversas: Los dictámenes adversos se utilizan cuando los efectos de las desviaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados son tan importantes y generalizados que un dictamen con “excepto por “ no sería apropiado. Antes de rendir una opinión adversa, debe hacerse lo posible por persuadir al cliente a que ajuste sus estados financieros.

Denegación de dictamen o abstención de opinión. Debe expresarse una denegación de dictamen o abstención de opinión, cuando la importancia potencial de las limitaciones en el alcance, o en los casos donde las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no es apropiado un dictamen con excepciones .

Teniendo en cuenta lo anterior, el hecho de emitir una denegación de opinión u opinión negativa no exime al revisor fiscal de la obligación de mencionar todas las anomalías, pero sin necesidad de expresar opiniones parciales sobre partidas



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

individuales de los estados financieros, en vista de que la haría contradictoria y confusa.

En síntesis, el revisor fiscal debe realizar su labor de control de las operaciones de forma permanente con los procesos, debiendo a su vez programar que le sea entregada la información base del dictamen, con la antelación requerida para que la empresa pueda cumplir adecuadamente con los compromisos de presentación de información financiera con destino a organismos externos. Adicionalmente, para el caso consultado es el mismo revisor fiscal como profesional idóneo, aplicando un sano criterio, quien puede determinar si dispone de los elementos de juicio necesarios sobre las actividades y la información financiera de la empresa, que le permitan emitir su opinión sobre los estados financieros bajo examen.

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 su texto fue debatido y aprobado en sesión del 12 de junio 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/mfs

Documento1
15/06/2007 12:21