



Bogotá D. C., 10 de julio de 2007
OFCTCP / 0055 / 2007

Señor(a):
0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000
Bogotá D.C.

Ref.: Consulta de fecha 24 de abril de 2006
Tema: Firma del revisor fiscal en estados financieros
certificados

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, para lo cual estimamos primordiales las siguientes consideraciones previas:

Es competencia exclusiva de la entidad que invita a una licitación o concurso de proponentes elaborar los respectivos pliegos de condiciones o términos de referencia, su interpretación y aplicación, así como también es competencia exclusiva de la misma entidad, aplicar e interpretar la legislación que en materia de contratación administrativa regule el respectivo proceso de selección de los contratistas.

Por su parte, la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional; por lo cual, cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis de aspectos de la contratación cuya competencia recae exclusivamente en la entidad convocante, como ocurre con la aplicación de causales de rechazo de propuestas, la evaluación del cumplimiento de requisitos establecidos en el respectivo pliego de condiciones o términos de referencia, aspectos que tienen que ver con la interpretación y aplicación de la normatividad sobre contratación administrativa

que escapa a la órbita de conocimiento y competencia de este organismo de orientación técnico – contable.

No obstante lo anterior, como una reflexión para orientar el análisis propuesto en su consulta, a continuación presentamos algunas guías que, **desde el punto de vista técnico – cantable**, pueden servirles para satisfacer el requerimiento presente.

En la consulta se plantea:

1. PREGUNTA (Textual):

LOS PLIEGOS DE CONDICIONES DE LA LICITACIÓN ATRÁS MENCIONADA, OBLIGAN LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS Y DICTAMINADOS, DE ACUERDO A LA LEY 222 DE 1995.

CUMPLÍ EXACTAMENTE CON LAS FORMALIDADES DEL ARTÍCULO 37 Y 38 DE LA LEY MENCIONADA, PRESENTANDO LA CERTIFICACIÓN EN DOCUMENTO ADICIONAL, SUSCRITO POR EL REPRESENTANTE LEGAL, POR EL CONTADOR QUE PREPARÓ LOS ESTADOS FINANCIEROS Y POR EL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE (DIFERENTE AL QUE PREPARÓ LOS ESTADOS FINANCIEROS) ANTEPONIENDO LA FRASE “VER OPINIÓN ADJUNTA”.

ES COMPLETAMENTE CLARO, TAL COMO LO PLASMA EL HONORABLE CONSEJO, EN SU CONCEPTO CCTCP 120 DE AGOSTO 12 DE 1997; RESPECTO A LA EVOLUCIÓN SOBRE ESTE PARTICULAR PARTIENDO DEL ARTÍCULO 290 DEL CÓDIGO DE COMERCIO (DECRETO LEY 410 DE 1971) “EL BALANCE CERTIFICADO ES EL SUSCRITO CON LAS FIRMAS AUTÓGRAFAS DEL REPRESENTANTE LEGAL, DEL CONTADOR PÚBLICO DE LA SOCIEDAD Y DEL REVISOR FISCAL, SI LO HUBIERE”; POSTERIORMENTE SE OCUPÓ DEL TEMA REFERIDO, LA LEY 43 DE 1990 EN SU ARTICULO 10 “LA ATESTACIÓN O FIRMA DE UN CONTADOR PÚBLICO EN LOS ACTOS PROPIOS DE SU PROFESIÓN HARÁ PRESUMIR.. .TRATÁNDOSE DE BALANCES,... QUE LOS SALDOS SE HAN TOMADO FIELMENTE DE LOS LIBROS, QUE ESTOS 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”; LUEGO EL ARTICULO 33 DEL DECRETO 2649 DE 1993 DICE: “...SON ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS AQUELLOS FIRMADOS POR EL REPRESENTANTE LEGAL, POR EL CONTADOR PÚBLICO QUE LOS HUBIERE PREPARADO Y POR EL REVISOR

FISCAL, SI LO HUBIERE, DANDO ASÍ TESTIMONIO DE QUE HAN SIDO FIELMENTE TOMADOS DE LOS LIBROS”; LLEGANDO AL ARTICULO 37 DE LA LEY 222 DE 1995, DONDE SE EXCLUYE LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL O DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE (SEGÚN EL CASO), DE LA CERTIFICACIÓN.

ES IGUALMENTE CLARO, TAL COMO LO ANOTAN EN EL CONCEPTO REFERIDO QUE “LA REFORMA SOBRE EL PARTICULAR CONSISTIÓ EN NO DEROGAR PARCIAL NI TOTALMENTE LOS ARTÍCULOS 290 DEL DECRETO 410 DE 1971 Y 33 DEL DECRETO 2649 DE 1993, SINO QUE LOS MODIFICA EN EL SENTIDO DE; EXCLUIR LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS; PERMITIR LA CERTIFICACIÓN EN DOCUMENTO APARTE, PERO SIN LIBERAR EN NINGÚN CASO AL CONTADOR PÚBLICO DE LA OBLIGACIÓN DE SUSCRIBIRLOS; FIJAR LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES CON RESPECTO A DICHA CERTIFICACIÓN Y PRECISAR EL ALCANCE DE LA MISMA POR PARTE DEL CONTADOR PÚBLICO QUE HUBIERE PREPARADO LOS ESTADOS FINANCIEROS.”

CONOCIDO LO ANTERIOR, SIGUE SIENDO COMPLETAMENTE DESPEJADO, QUE LOS ARTÍCULOS 290 DEL DECRETO 410 DE 1971 Y 33 DEL DECRETO 2649 DE 1993, NO FUERON DEROGADOS NI PARCIAL NI TOTALMENTE SINO MODIFICADOS, PARTICULARMENTE EN EXCLUIR LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL DE LA CERTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

LA PREGUNTA Y FUNDAMENTO DE MI CONSULTA ES: ¿AL INCLUIR EN LA CERTIFICACIÓN LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE (DIFERENTE AL CONTADOR QUE PREPARÓ LOS ESTADOS) ANTECEDIDA DE LA FRASE “VER OPINIÓN ADJUNTA”, SE DEBE CONSIDERAR INVALIDA LA CERTIFICACIÓN, A PESAR DE QUE SE CUMPLE QUE ESTÉ FIRMADA POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y POR EL CONTADOR QUE PREPARÓ LOS ESTADOS FINANCIEROS?

LOS ARGUMENTOS ALEGADOS POR LA ADMINISTRACIÓN MUNICIPAL DE NEIVA ES QUE EL REVISOR O CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE, NO PUEDE SER “JUEZ Y PARTE”, EN LA CERTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS (¿??), ARGUMENTO BASTANTE DISCUTIBLE YA QUE EL REVISOR FISCAL O CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE, NO ESTÁ CERTIFICANDO, LO QUE ESTA HACIENDO ES ATESTANDO CON SU FIRMA QUE HAN SIDO CERTIFICADOS POR LA ADMINISTRACIÓN Y POR EL CONTADOR QUE PREPARÓ LOS ESTADOS, REQUISITO ESENCIAL PARA PRODUCIR SU DICTAMEN.

CASO BIEN DIFERENTE, SI LA CORRESPONDIENTE CERTIFICACIÓN ESTUVIERA ÚNICAMENTE SUSCRITA POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y POR EL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, SIN LA FIRMA DEL CONTADOR QUE PREPARÓ LOS ESTADOS FINANCIEROS; LO CUAL NO ES EL ASUNTO QUE NOS OCUPA.

AHORA, ES COMPLETAMENTE LEGAL, QUE LA CERTIFICACIÓN QUE ORDENA LA LEY, SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS, SE PUEDA SURTIR EN EL MISMO CUERPO DEL BALANCE, CLARO ESTÁ, CUMPLIENDO LO ENUNCIADO EN EL ARTICULO 57 DEL DECRETO 2649/93 Y A QUE LAS CIFRAS HAN SIDO TOMADAS FIELMENTE DE LOS LIBROS; ENTONCES DE EFECTUAR LA CERTIFICACIÓN DEL MODO DESCRITO, Y PARA CONSIDERAR LEGALMENTE DICTAMINADOS LOS ESTADOS FINANCIEROS, ES DEBER DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, SEGÚN EL CASO, SUSCRIBIR AQUELLOS ANTEPONIENDO LA FRASE “VER OPINIÓN ADJUNTA” ENTONCES, EN CONCORDANCIA CON EL “ARGUMENTO” DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA ALCALDÍA DE NEIVA, EL REVISOR O CONTADOR INDEPENDIENTE, ESTARÍA SIENDO “JUEZ Y PARTE” EN LA ELABORACIÓN Y CERTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS?? CREO, CON TODO RESPETO, QUE NO!!!

EL ALCANCE DEL CONCEPTO QUE EL HONORABLE CONSEJO A BIEN CONSIDERE EMITIR SOBRE ESTE PARTICULAR, SOLICITO DE UNA MANERA COMEDIDA COMO RESPETUOSA, SE INCLUYA UNA ORIENTACIÓN QUE DETERMINE SI SE HACE NECESARIA LA ATESTACIÓN DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE EN LA CERTIFICACIÓN (CUANDO SE PRESENTE ANEXA A LOS ESTADOS) ANTEPONIENDO LA FRASE «VER OPINIÓN ADJUNTA” CUANDO SE VAYAN A DICTAMINAR LOS ESTADOS FINANCIEROS O INDICAR SI POR EL CONTRARIO NO ES NECESARIA.”

2. RESPUESTA:

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

2.1. REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS PROPONENTES EN LICITACIONES O CONCURSOS:

Resulta relevante señalar que los artículos 24 y 30 de la Ley 80 de 1993, estipulan que en los pliegos o términos de referencia se indicarán los requisitos de carácter objetivo necesarios para participar en la correspondiente selección, donde se detallen los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica, las obligaciones de las partes; la determinación y ponderación de los factores objetivos de selección y de todas las demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que se consideren necesarias para garantizar reglas objetivas, claras y completas.

Así las cosas, la entidad licitante, atendiendo las necesidades que orientan la contratación particular de la cual se trate, diseña sus pliegos de condiciones o términos de referencia que, como se ha sostenido jurisprudencialmente, son la “*Ley del Contrato*” y por ende obligan a las partes, estableciendo, entre otras cosas, reglas de comparación y selección objetiva de las propuestas entre las cuales puede caber la exigencia de determinados requisitos que debe cumplir la información financiera que determine la capacidad económica del proponente.

Tales reglas pueden ir más allá y prescribir requisitos más o menos exigentes de aquellos que la ley establece para la realización normal de las actividades de las empresas, pues la entidad licitante puede evaluar lo que le resulte necesario y suficiente para satisfacer las necesidades de información que requiere para la celebración del contrato estatal, siempre que se adopten las medidas que garanticen la veracidad y confiabilidad de la información aportada.

Pero si en el pliego de condiciones o términos de referencia no se precisan de manera especial las modalidades aplicables a la formulación de las propuestas y la presentación de la correspondiente información financiera, habrá de entenderse que las menciones de términos contables que aparecen definidos por ministerio de la Ley, como los conceptos de certificación y dictamen de los estados financieros, corresponden justamente a las definiciones y preceptos que la norma especializada ha consagrado para regular la materia, por cuanto se trata de disposiciones de carácter general cuya aplicación es obligatoria.

2.2. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS:

Hechas las anteriores precisiones, analizaremos concretamente la forma en que se concreta la certificación de los estados financieros, punto sobre el cual es necesario estudiar el contenido del artículo 37 de la Ley 222 de 1995 en el cual se lee:

“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 certificar con su firma los estados financieros, 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, con meridiana claridad, 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.

En Concepto CCTCP 120 de agosto 12 de 1997, este organismo señala que *"para brindar una mayor claridad sobre dichos estados (financieros) se exige la certificación **preferencialmente** (sic) en un documento adicional que haga expresa referencia a las verificaciones de las afirmaciones contenidas en el artículo 57 del decreto 2649 de 1993 y a que las cifras han sido fielmente tomadas de los libros tal como lo exige la norma en comento, o bien en el mismo cuerpo del balance siempre y cuando se incluya el texto que cubre los aspectos antes*

mencionados” (Resaltado no viene del texto original).

Cabe señalar que la expresión “*preferencialmente*”, de suyo indica la posibilidad de una elección o una preferencia que, desde Lugo, no implica que la certificación deba emitirse necesariamente en un documento adicional, posición que igualmente se destaca en el Concepto N° 005 de 2004 emitido por el Consejo Técnico, cuando sostiene que “*el representante legal y el contador público responsables de la preparación de los estos financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, **declarando junto a su firma o en documento adjunto** que han verificado previamente la 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*”. (Resaltado no viene del texto original)

De lo arriba expuesto fluye que los estados financieros no se entienden certificados, desde el punto de vista técnico – contable, cuando ellos presenten solamente las firmas del representante legal del ente económico y el contador que tuvo a cargo su preparación, pues, reiteramos, este requisito se alcanza cuando estos funcionarios, junto a su firma o en documento adjunto, expresamente declaran que han verificado previamente la afirmaciones contenidas en los estados financieros y que éstas se han tomado fielmente de los libros de comercio del ente económico, declaración que puede consignarse 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.

Por otra parte, merece especial comentario lo expuesto en el Artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, según el cual “*...son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el contador público que los hubiere preparado y por el revisor fiscal, si lo hubiere, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros*”, disposición que resultó modificada por el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 en el cual desaparece la exigencia de plasmar la firma del revisor fiscal en los estados financieros certificados.

2.3. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS:

De otro lado, y 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. lo cual, sin embargo, no puede de ninguna manera esgrimirse como argumento para afirmar que el revisor fiscal ha actuado apartándose de su debida independencia frente a la administración del ente económico ya que, muy por el contrario, al indicarle a los terceros desprevenidos mediante la nota en comento que sobre los estados financieros existe dictamen, se consigue el objetivo perseguido por la Ley, cual es el de permitirle a dichos terceros solicitar el dictamen para complementar su apreciación sobre la información financiera que se le pone de presente.

2.4. APLICACIÓN DE LOS PRECEDENTES CONCEPTOS AL CASO ANALIZADO:

Resulta entonces aviesa la interpretación según la cual la firma del revisor fiscal en los estados financieros certificados o en el documento utilizado para informar respecto de la certificación, acompañada de la expresión “ver opinión adjunta” u otra similar, mine de manera alguna el cumplimiento del requisito establecido en

el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, pues desde la perspectiva de la normatividad contable, el sentido y alcance de la firma del revisor fiscal será el que se indique en el dictamen correspondiente, lo cual, de suyo, descarta, además, que la anotación hecha pueda entenderse como una señal que comprometa la independencia del revisor fiscal, quien, en un caso como el descrito en la consulta, desde luego no actúa *“como juez y parte”* cuando se limita a informar a terceros interesados que, si para su seguridad lo desean, pueden ver la opinión adjunta, que, dicho sea de paso, puede ser totalmente adversa.

Como complemento de lo expuesto, conviene señalar que 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.

Insistimos en que las apreciaciones que anteceden permitirán determinar, desde el punto de vista técnico, cuándo se entienden certificados unos estados financieros. 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 la certificación 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 y la eventual posibilidad de sanear una insuficiencia en esta materia.

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,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb