

INFORME DE REVISORIA FISCAL.
REVISORÍA FISCAL Concepto CCTCP 014 DE 2001

SÍNTESIS DE LA CONSULTA:

- 1.-¿Son ciertos y válidos los Estados Financieros, dictaminados sin observaciones ni salvedades por parte de la Revisoria Fiscal. y objetados por algunos asociados?
- 2.- ¿De qué clase de recursos dispondrán los asambleístas y la administración en caso de aprobación o de improbación de dichos estados financieros?
3. -¿La diferencia entre activo y pasivo constituye realmente el monto aplicado como una integridad llamada patrimonio o pasivo interno, puesto que no generan una respuesta a obligaciones a favor de quienes voluntariamente hicieron un aporte como socios, que se convierte automáticamente en donación a favor de la misma entidad, por lo tanto el patrimonio no hace parte del pasivo, y estará constituido por todos los bienes tanto en dinero como en especie que posee la entidad?.

CONSIDERACIONES

1. PRESUNCIÓN LEGAL DERIVADA DE LA FIRMA DEL CONTADOR PÚBLICO: DE LA FE PÚBLICA.

El artículo 10 de la ley 43 de 1990 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 esta 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 reputa representan fielmente la situación financiera del ente económico.

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

De la mano con lo anterior, corresponde a los Contadores Públicos, conjuntamente con la administración del ente económico, *certificar* los estados financieros.

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.

1. AUTENTICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS

Conforme al artículo 39 de la ley 222 de 1995, *salvo prueba en contrario*, los estados financieros certificados se presumen auténticos. Un documento es auténtico, según lo define el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado.

Consagra, pues, la ley 222 de 1995, otra presunción legal, consistente en darse fe sobre el *autor* de los estados financieros, pero no es evidencia de *verdad* de lo consignado en los mismos.

2. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. ALCANCE DEL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL. AUTENTICIDAD DEL INFORME

Los Estados Financieros certificados que se acompañan del juicio profesional del Revisor Fiscal son estados financieros dictaminados (Artículo 38 de la ley 222 de 1995). El dictamen del Revisor Fiscal se produce, naturalmente, sobre los estados financieros certificados.

Ahora bien, el sentido y alcance de la opinión del Revisor Fiscal, será el que indique el Revisor Fiscal dentro de su dictamen.

Huelga resaltar que la función de la Revisoría Fiscal, 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 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 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.

La ley ha delegado en los Contadores Públicos, mediante el ejercicio de la Revisoría Fiscal, la sagrada función de emitir opinión acerca de la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros certificados y lo reviste de todas las facultades para el ejercicio de sus funciones. Para cumplir su labor, debe gozar, sobretodo, de plena independencia, para garantizar imparcialidad y objetividad de sus juicios.

Es por todo lo anterior, que el legislador presume auténtico el dictamen del Revisor Fiscal, a través del artículo 39 de la ley 222, ya citado.

3. Ahora bien, cuando el consultante se refiere a estados financieros ciertos y válidos, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con base en la legislación precedente, entiende que indaga acerca de si son auténticos y fidedignos los estados financieros certificados y dictaminados.

Y según queda comentado, conforme a los artículos 39 de la ley 222 de 1995 y 208 del Código de Comercio, en efecto, los estados financieros *certificados*, así como los dictámenes, se reputan auténticos; la fidelidad depende de lo que se indique dentro del dictamen.

4. 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.

5. Una de las funciones propias de las asambleas generales u órganos que hagan sus veces, es la de examinar y aprobar los estados financieros. Enseña el artículo 187, numeral 2, del Código de Comercio, que es función de la junta o asamblea, examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deben rendir los administradores. Similar sentido se extrae de los artículos 636 y siguientes del ordenamiento civil, que concretamente desarrollan el tema de las corporaciones, fundaciones y asociaciones, de conformidad, por supuesto, con lo que se indique dentro de los estatutos.

En desarrollo de esta función natural asignada al órgano máximo, podrá ordenar modificaciones a los estados financieros cuando encuentre elementos que cuestionen su fidelidad, o sus aseveraciones explícitas o implícitas, caso en el cual, luego del registro de las correcciones en la contabilidad, deberán ser objeto de nueva certificación y dictamen.

6. Conforme a lo anterior, para que los estados financieros se reputen auténticos y fidedignos requieren de cuatro elementos, de los cuales dos son administrativos, consistentes en tomarlos fielmente de los libros de contabilidad y la certificación de las afirmaciones explícitas e implícitas en ellos incorporadas; y dos ajenos a la misma administración, constituidos por el dictamen del revisor fiscal y la aprobación por el máximo órgano de dirección de la entidad. Pero su improbación por éste no elimina su autenticidad ni su fidelidad, mientras no sea desvirtuada la presunción con la que se encuentran revestidos, por procedimientos técnico y jurídicos.
7. El artículo 37 del decreto 2649 de 1993, determina que el patrimonio es el valor residual de los activos del ente económico una vez deducidos todos sus pasivos, lo cual constituye un concepto general que supera el de capital de las sociedades. El decreto 2650 del mismo año, contentivo del plan único de cuentas, define que la clase 3 --Patrimonio--, agrupa el conjunto de cuentas que representan el valor residual de comparar el activo total menos el pasivo externo. No puede confundirse esta clara definición técnica, con la aseveración de que el patrimonio esté constituido por bienes o derechos de la entidad, es decir por activos.

CONCEPTO

Una de las facultades que le otorga la ley al Contador Público es expresar dictamen profesional e independiente y emitir certificaciones sobre estados financieros, hecho que tiene relación con el otorgamiento de Fe Pública. En el caso consultado, si los estados financieros están certificados (por la administración y el Contador Público bajo cuya supervisión se hubieren elaborado) y dictaminados por el Revisor Fiscal, se presumen auténticos y fidedignos; y esa condición se mantiene mientras no se demuestre lo contrario.

En relación con la segunda pregunta, los asociados y la administración, en caso de aprobación o improbación de los estados financieros, dispondrán de los recursos establecidos por los estatutos y la Ley, lo cual no constituye un asunto técnico-científico o del ejercicio profesional de la contaduría pública y por tanto este Consejo no tiene facultades para resolverlo. Debe considerarse que el máximo órgano de dirección de la entidad puede ordenar modificaciones.

En lo referente a la noción de patrimonio, los decretos 2649 y 2650, ambos de 1993, en los contenidos enunciados en las consideraciones, lo definen como el valor residual del activo, una vez descontados los pasivos, y establecen los grupos y cuentas en que éste debe ser registrado. Acerca de la posibilidad de que los aportes de los socios se transformen automáticamente en donaciones, no es un asunto de resorte técnico contable sino estatutario y legal.

El presente Concepto Técnico fue aprobado por la Sala Plena del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, realizada el 05 de Junio de 2001, actuando como ponente el Consejero Rafael Franco Ruiz y con los votos positivos de los Consejeros J. Orlando Corredor Alejo, Jesús María Peña Bermúdez, María Ofelia Polanco Mayorga y Luis Antonio Anaya Bernal.