

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

Referencia	
No. del Radicado	1-2024-042224
Fecha de Radicado	12 de noviembre de 2024
Nº de Radicación CTCP	2024-0423
Tema	Dictamen del revisor fiscal sobre EEFF

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...) Se eleva consulta ante su despacho, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

En primera medida es importante informar, que la Superintendencia Nacional de Salud, mediante la Resolución (...), ordenó (...) la intervención forzosa administrativa para administrar de la ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD (...) S.A.S identificada con NIT. (...). Desde mi designación como agente especial interventor para la medida de intervención, se encontró que, la EPS no contaba con el dictamen de los estados financieros correspondiente a la vigencia 2023, situación que generó preocupación y requerimientos a la revisora fiscal de la EPS. Al respecto, la revisoría fiscal indicó que la no emisión del dictamen de los estados financieros se debía a que no lograron culminar el proceso de auditoría, al no haber sido posible realizar la evaluación de la Hipótesis de Negocio en Marcha producto del inicio del proceso de intervención forzosa administrativa de la entidad.

Posteriormente, la Superintendencia Nacional de Salud expidió la Resolución (...), por medio de la cual se removió a la revisora fiscal (firma (...) S.A.S), producto de esta decisión mediante comunicación del 26 de mayo de 2024, la revisoría fiscal saliente informó que no sería posible entregar el referido dictamen, teniendo en cuenta que para la fecha aún se encontraban en proceso de auditoría los estados financieros. Además, se indicó que, a partir de la remoción no se continuaría ejerciendo las funciones de revisoría fiscal y por consiguiente, ningún trabajo de auditoría adicional. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la EPS continuaba sin dictamen, mediante comunicación del 18 de junio de 2024 trasladé la situación presentada a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.

Al respecto, hemos analizado diferentes alternativas con el fin de contar con el dictamen de la vigencia 2023, entre éstas, que el dictamen fuese emitido por la contralora designada por la Superintendencia Nacional de Salud mediante Resolución (...), considerando las funciones propias de su cargo, y según lo previsto en las normas del Sistema General de Seguridad Social en Salud,

Calle 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311

Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: consultasctcp@mincit.gov.co

www.ctcp.gov.co

el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, la Resolución 2599 de 2016 y sus modificaciones, el Código de Comercio y demás normas aplicables a la revisoría fiscal.

Frente a esta alternativa, encontramos en las normas que rigen la revisoría fiscal y en conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, entre éstos, el 2021-0277 de 2021 y 2024-0113 de 2024, lo siguiente:

"(...) Es importante hacer precisión en materia de Revisoría Fiscal, que quien debe examinar y emitir el dictamen sobre los estados financieros certificados, se entendería que es quien ejercía el cargo a la fecha de cierre de los estados financieros, otra cosa distinta es que se requieran estados financieros dictaminados para un período distinto del establecido en el contrato del revisor fiscal saliente. Las funciones del Artículo 207 son para el Revisor Fiscal y éste es, quien ha sido elegido conforme al artículo 204 del Código de Comercio, cuya prueba se hace mediante el Acta de la asamblea donde consta su designación o con el certificado expedido por la Cámara de Comercio donde ha sido registrado su nombramiento en los términos del artículo 163 del mismo Código. La firma de los estados financieros por parte del Revisor Fiscal debe estar acompañada del dictamen correspondiente como lo exige el numeral 7 del artículo 207 del Código. (...)"

En este aspecto, se ha conceptuado que, quien ejerció como revisor fiscal durante la respectiva vigencia, tiene la responsabilidad de entregar los estados financieros dictaminados correspondientes al ejercicio terminado, según lo estipulado en el artículo 208 del Código de Comercio y en cumplimiento del artículo 46 de la Ley 222 de 1995. No obstante, ante la falta del dictamen emitido por la revisoría fiscal saliente, surge el interrogante respecto a la viabilidad de que el contralor designado pueda dictaminar el ejercicio 2023, considerando que fue designado a partir del 17 de mayo de 2024.

De otra parte, se debe precisar que la medida de intervención forzosa administrativa para administrar que ordena la Superintendencia Nacional de Salud está regida por lo dispuesto en el Decreto Ley 663 de 1993 – Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (EOSF) y sus decretos reglamentarios; lo anterior, conforme a la remisión que se hace del párrafo 2 del artículo 233 de la Ley 100 de 1993 y el inciso segundo del artículo 68 de la Ley 1753 de 2015.

Adicionalmente, el literal a) del numeral 2 del artículo 9.1.1.1.1 del Decreto 2555 de 2010, establece como medida facultativa la separación de los administradores, directores, órganos de administración y dirección, así como del revisor fiscal. Por lo tanto, es la Superintendencia quien designa al agente especial, así como al contralor, conforme el artículo 7 del Decreto 1080 de 2021.

En este sentido, el contralor designado ejerce funciones públicas transitorias y tiene la condición de auxiliar de justicia; asimismo, esta designación no constituye relación laboral alguna entre el designado y la entidad objeto de medida, ni entre aquel y la Superintendencia Nacional de Salud.

Los cargos de auxiliares de la justicia son oficios públicos ocasionales que se deben desarrollar mediante vinculación legal a través de designación y no mediante otra forma de vinculación.

Adicionalmente, se debe precisar que el contralor es "la persona natural o jurídica que actúa como revisor fiscal de las entidades objeto de la medida, siendo sus funciones las mismas que la ley establece para los revisores fiscales tanto en el Código de Comercio como en las demás normas aplicables a la revisoría fiscal, estando sujeto para ello a las disposiciones de la presente resolución" (artículo 4 de la Resolución 2599 de 2016 expedida por la Superintendencia Nacional de Salud).

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, elevamos las siguientes consultas relacionadas con el alcance y responsabilidades del contralor y revisor fiscal frente a la evaluación y dictamen de los estados financieros de periodos anteriores a su designación:

- 1. ¿Según los argumentos expuestos, quién tiene la responsabilidad y competencia para emitir el dictamen de los estados financieros de la vigencia 2023?*
- 2. ¿Si es el revisor fiscal saliente quien debe emitir el referido dictamen (considerando que ejerció sus funciones durante la vigencia fiscal 2023), su responsabilidad continúa a pesar de que fue removido desde el 17 de mayo de 2024?*
- 3. ¿Existe impedimento para que el contralor designado con funciones de revisoría fiscal dictamine los estados financieros de la vigencia 2023, independiente de que no haya ejercido como revisor fiscal en la vigencia 2023 y que su designación fue desde el 17 de mayo de 2024?*
- 4. ¿Es procedente contratar una firma o contador externo para dictaminar los estados financieros de la vigencia 2023, éstos tendrían la misma validez?*

Agradecemos su atención y respuesta a las preguntas formuladas, que permita la adecuada toma de decisiones frente a la carencia del dictamen de la vigencia 2023. (...)"

RESUMEN:

La revisoría fiscal tiene la responsabilidad de emitir un dictamen sobre los estados financieros correspondientes a la vigencia para la cual fue nombrada y ejerció sus funciones en una entidad. Independientemente de esta responsabilidad, la entidad tiene la facultad de contratar a una firma o contador externo para que realice una auditoría externa y emita un informe con un dictamen adicional sobre los estados financieros de la misma vigencia.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su calidad de organismo permanente de normalización técnica de Normas de Contabilidad, Información Financiera y Aseguramiento de la Información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y conforme a las disposiciones legales vigentes, principalmente las contempladas en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009 y los decretos que las desarrollan, procede a dar respuesta a la consulta de manera general, sin pretender resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En primer lugar, es importante señalar que el CTCP no es competente para pronunciarse sobre los conflictos que puedan surgir entre los profesionales de la contaduría pública y los usuarios de sus servicios, los entes de supervisión, control y vigilancia, o sobre las responsabilidades de la administración.

En relación con los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar lo siguiente:

1. ¿Según los argumentos expuestos, quién tiene la responsabilidad y competencia para emitir el dictamen de los estados financieros de la vigencia 2023?

El artículo 38 de la Ley 222 de 1995 define los estados financieros dictaminados de la siguiente manera:

"Artículo 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, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.

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". Destacado fuera de texto.

Como se desprende de esta definición, el dictamen de los estados financieros representa la manifestación de la opinión profesional e independiente del contador público que los haya examinado.

En este contexto, para aquellas entidades que están obligadas a contar con un revisor fiscal, será este profesional quien, ejerciendo sus funciones durante el respectivo corte de los estados financieros, deba realizar el examen correspondiente y emitir su opinión.

Adicionalmente, los artículos 207 y 208 del Código de Comercio establecen las obligaciones y responsabilidades del revisor fiscal, incluyendo su función en la revisión y dictamen de los estados financieros:

"Artículo 207. Son funciones del revisor fiscal: (...)

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;*
- 2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;*
- 3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; (...)*
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente; (...)*

Artículo 208. El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;*
- 2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;*
- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;*
- 4) Si el balance y el 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 las 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, y*
- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros". Destacado fuera de texto.*

Por lo anterior, el revisor fiscal debe informar cualquier situación que afecte su trabajo a los entes de control. En caso de emitir un dictamen con abstención de opinión, si a ello hubiere lugar, deberá explicar las razones que le impidieron realizar su trabajo.

Las normas de aseguramiento también indican sobre la responsabilidad del auditor externo en relación con la auditoría de los estados financieros. En particular, la NIA 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", determina lo siguiente:

"Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros"

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".

38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref.: Apartado A50)

(a) manifestará que los objetivos del auditor son:

- (i) *obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y*
- (ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref.: Apartado A51)" Destacado fuera de texto

En todo caso, el tipo de dictamen sobre los estados financieros estará basado en los resultados de las pruebas realizadas. A partir de las conclusiones obtenidas, el revisor fiscal manifestará su opinión conforme a las normas de auditoría aplicables.

2. ¿Si es el revisor fiscal saliente quien debe emitir el referido dictamen (considerando que ejercicio sus funciones durante la vigencia fiscal 2023), su responsabilidad continúa a pesar de que fue removido desde el 17 de mayo de 2024?

Como se mencionó en la respuesta a la pregunta anterior, el revisor fiscal nombrado para ejercer durante el año 2023 tiene la responsabilidad, entre otras funciones, de emitir un dictamen que contenga su opinión basada en el trabajo realizado durante el período de su ejercicio como revisor fiscal.

En relación con la consulta planteada, para la fecha en que fue removido de su cargo (17 de mayo de 2024), el revisor fiscal ya debería haber emitido el dictamen correspondiente a la vigencia 2023, con una opinión que refleje adecuadamente las circunstancias encontradas en su trabajo, ya sea una opinión negativa o calificada, según sea el caso.

El alcance de la NIA 705 "Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente" reafirma la responsabilidad del auditor en la emisión del informe, estableciendo lo siguiente:

"Alcance de esta NIA

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada), concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA. Destacado fuera de texto.

En el contrato de prestación de servicios o en el acuerdo escrito, debió especificarse el alcance y los entregables del encargo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 43 de 1990, que establece:

"Artículo 46. Siendo la retribución económica de los servicios profesionales un derecho, el Contador Público fijará sus honorarios de conformidad con su capacidad científica y/o técnica y en relación con la importancia y circunstancias en cada uno de los casos que le corresponda cumplir, pero siempre previo acuerdo por escrito entre el Contador Público y el usuario". Destacado fuera de texto.

De acuerdo con lo anterior, la responsabilidad del revisor fiscal persiste, incluso si fue removido en mayo del 2024, ya que durante el año 2023 desarrolló las actividades propias del ejercicio de la revisoría fiscal. En cumplimiento de la regulación en Colombia, le corresponde emitir el dictamen correspondiente a dicho período.

3. ¿Existe impedimento para que el contralor designado con funciones de revisoría fiscal dictamine los estados financieros de la vigencia 2023, independiente de que no haya ejercido como revisor fiscal en la vigencia 2023 y que su designación fue desde el 17 de mayo de 2024?

Como se indicó en la respuesta a la pregunta 2, la responsabilidad de emitir el dictamen a los estados financieros de la vigencia 2023 corresponde a la revisoría fiscal que ejerció el cargo durante ese año.

El contralor designado con funciones de revisoría fiscal comienza a desempeñar su labor a partir de mayo de 2024. Por lo tanto, no puede dictaminar los estados financieros correspondientes a la vigencia 2023.

4. ¿Es procedente contratar una firma o contador externo para dictaminar los estados financieros de la vigencia 2023, éstos tendrían la misma validez?

Independientemente de la responsabilidad de emitir una opinión por parte de la revisoría fiscal que fungió en el periodo 2023, la entidad puede contratar a una firma o contador externo para realizar una auditoría externa y emitir un informe con un dictamen sobre los estados financieros de dicha vigencia.

Con relación a la validez, mediante el concepto [2023-0080](#) que emitió el CTCP, se manifestó lo siguiente:

"(...) el dictamen es realizado por un contador público externo, la realización del trabajo por parte de este profesional de la contaduría pública, exige que:

- 1. Esté habilitado legalmente para ejercer la contaduría pública en Colombia, en los términos de los artículos 1 y 3, de la Ley 43 de 1990.*
- 2. No se encuentre inhabilitado para ejercer la profesión.*
- 3. Cumpla, según el caso, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (Artículo 7 Ley 43 de 1990) o las Normas de Aseguramiento de la Información (Anexo 4 del DUR 2420 de 2015).*

La Ley 43 de 1990 establece:

*"Artículo 1º Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, **mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.** (...) Resaltado propio*

(...)

Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública:

(...) El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. (...)

(...)

La Ley 222 de 1995 establece:

"(...) Artículo 39. AUTENTICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y DE LOS DICTÁMENES. Salvo prueba en contrario, los estados financieros certificados y los dictámenes correspondientes se presumen auténticos". Destacado fuera de texto.

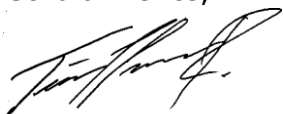
Para cumplir con los requisitos de autenticidad de los estados financieros, estos deben estar certificados (Artículo 37) y dictaminados (Artículo 38) de conformidad con la Ley 222 de 1995.

No obstante, en este caso, al tratarse de una Entidad Promotora de Salud (EPS), es importante resaltar que los revisores fiscales o las personas responsables de dictaminar los estados financieros deben estar registrados ante la Superintendencia Nacional de Salud. Las EPS, así como las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS), tienen la obligación de garantizar la posesión del revisor fiscal designado por el órgano máximo de administración, tal como lo establece el Decreto 019 de 2012.

Adicionalmente, estas disposiciones se encuentran complementadas por la Circular 003 de 2018 de la Superintendencia Nacional de Salud, la cual refuerza la obligatoriedad de contar con un revisor fiscal para ciertas entidades bajo su vigilancia.

En los términos expuestos, se absuelve la consulta, señalando que este organismo se ha basado exclusivamente en la información proporcionada por el peticionario. Los efectos de este concepto se encuentran enunciados en el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011.

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez
Consejero Ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez
Revisó y aprobó: Sandra Consuelo Muñoz Moreno / Jimmy Jay Bolaño Tarrá / Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Calle 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co