

Bogotá, D.C.,

REFERENCIA:	
No. del Radicado	1-2023-012385 / 1-2023-012387
Fecha de Radicado	12 de abril de 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0200
Tema	Abstención de opinión

CONSULTA (TEXTUAL)

(...)

Teniendo en cuenta el marco normativo existente de conformidad con el Código de Comercio (artículos 62, 157, 181, 191, 193, 211, 213, 216, 222, 225, 293, 392, 393, 395, 423, 431, 441 447 y en general del 203 al 217), así como con la Ley 1314 de 2009 y el Decreto 2420 de 2015, artículo 1.2.1.3., que señala que debe darse aplicación a las normas internacionales de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información "NIA", recogidas en el Anexo 4, el revisor fiscal está obligado a obedecer las reglas comerciales y de auditoría, sobre todo, aplicar en forma coherente éstas y aquellas, con el fin de cumplir con la labor de orden público que busca proteger los intereses de los socios, los terceros y el Estado.

En los artículos 208 y 209 del Código de Comercio, se indica que el revisor fiscal en ejercicio de su cargo, claramente debe realizar "Dictamen sobre estados financieros" en el cual deberá expresar de manera obligatoria, 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.

¿En el evento en el cual el representante legal ni el contador de una empresa tenga preparados los estados financieros, ya sea porque se encuentre en trámite de elaboración, o definitivamente no hayan preparado estados financieros y por tanto no existan, qué modelo de informe puede y debe realizar el revisor fiscal? Esto, teniendo en cuenta que la elaboración y certificación de los estados financieros es una labor que le compete al representante legal y al contador de la compañía, según los artículos 34 y 37 de la Ley 222 de 1995.

De acuerdo con la normatividad aplicable, NIA 705, existen tres tipos de opinión modificada, denominadas opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y de negación (o abstención) de opinión. Tipos de opinión que se sustentan en que existen estados financieros certificados y por ello la decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de

- "(a) la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada,

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

si pueden contener incorrecciones materiales; y (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

Por su parte, frente a la denegación o abstención de opinión, contempla que “el auditor debe denegar la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados”. Igualmente, “el auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.” (se subraya por fuera del texto).

1. En ese contexto, la NIA 705 está redactada sobre la base de la existencia de estados financieros y me pregunto **si no existen estados financieros ¿qué debe hacer el revisor fiscal?**

a. **Debe esperar a la Administración?** Si no se han elaborado los estados financieros, pero la entidad auditada abiertamente coopera con la entrega de información pero no con la entrega de estados financieros certificados; o

b. **Debe imponer un tiempo a la Administración, según su juicio profesional, para que se le entregue los estados financieros para emitir una opinión de fondo?**

c. **Debe emitir un informe sin tener estados financieros? ¿qué tipo de informe debe realizar el auditor y qué documentos debe tener en cuenta para la elaboración de su informe?**

Según se ha señalado en el Concepto 455 del 2019 mayo 17, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, “el desarrollo de la labor de auditoría para la obtención de evidencia y posterior emisión de la opinión, deben desarrollarse según el presupuesto de tiempo que este profesional haya planificado para el desarrollo de dicha labor. **Una vez entregados los estados financieros certificados, por parte de la administración,** el revisor fiscal estará en capacidad de emitir su opinión, para efectos de que sea incorporada en el paquete de estados financieros distribuido entre los copropietarios, para efectos de su revisión, análisis y de ser necesario ejercer el correspondiente derecho de inspección. **La fecha de la opinión del revisor fiscal será la fecha en la cual ha concluido todos y cada uno de los procedimientos de auditoría planificados,** incluidos los procedimientos relacionados con hechos posteriores, esto es desde el 1º de enero hasta la fecha de la emisión de la opinión y las discusiones y puesta en conocimiento de los comentarios y del tipo de opinión a emitir con la administración de la entidad.” Negrilla fuera de texto original.

Conforme lo anterior, respetuosamente solicito se oriente si el revisor fiscal, como lo dice el concepto anterior, tiene la potestad de desarrollar su trabajo **según el presupuesto de tiempo que haya planificado para el desarrollo de su labor una vez se le haya entregado los estados financieros certificados,** o por el contrario debe reducir su tiempo y someterse por completo al tiempo que la administración voluntariamente le entregue los estados financieros de la compañía auditada, como quiera que la ley no ha fijado un plazo o tiempo específico para que la Administración de una compañía prepare y entregue los estados financieros certificados al auditor. La ley solo plantea un término de cara a los dueños de la sociedad (tiempo para convocar al máximo órgano social de las compañías) pero no señala los tiempos para la preparación por parte de la Administración de una compañía ni el tiempo mínimo que debe

**CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA**

invertir un auditor después de la entrega de estados financieros (cifras que pueden no dar la certeza al auditor y por ello se pide más evidencia) para emitir su opinión.

2. *Finalmente, sobre el tema, solicito se indique si el plazo para realizar el informe de revisor fiscal, según el presupuesto de tiempo planificado para el desarrollo de dicha labor puede ser modificado por el revisor fiscal aplicando su experiencia profesional, para determinar el tiempo que requiere, a partir de la fecha en que recibe los estados financieros con información incompleta o que no brinda la evidencia suficiente para el convencimiento del auditor.*
3. *En el evento hipotético en el cual una entidad fiscalizada tiene estados financieros pero la entidad no le ha suministrado las explicaciones ni la evidencia suficiente al auditor para su total convencimiento, la entidad ha sido colaborativa con la obtención de información, sin embargo, la cifra en estados financieros todavía no es definitiva. ¿qué debe hacer el revisor fiscal?*
4. *¿debe emplear el auditor (revisor fiscal) su juicio profesional para determinar si debe o no aguardar a la aclaración de los estados financieros, o debe simplemente no otorgar plazo o tiempo alguno a la entidad auditada y opinar sin tener evidencia suficiente sobre las cifras de los estados financieros?*
5. *¿debe entonces el revisor fiscal aplicar su criterio profesional para determinar si es posible o no que se adelante por parte de los competentes la elaboración y certificación de los estados financieros?, o por el contrario ¿debe el revisor fiscal presumir la mala fe y presentar informe modificado con concepto de abstención en todos los casos en los que no cuente con la evidencia suficiente para tener la certeza sobre los estados financieros, aun cuando exista información que permita concluir que con tiempo puede aclararse la cifra del estado financiero?*
6. *Finalmente, y teniendo en cuenta los anteriores planteamientos, solicito que se indique, ¿Qué modelo de informe de revisor fiscal debe realizarse si no hay preparados estados financieros sobre el cual brindar el informe?, se indique, ¿qué documentos debe evaluar, aportar y analizar en su informe el revisor si no están preparados, pero se están preparando los estados financieros?, se indique ¿si el auditor debe aguardar a la elaboración de los estados financieros? o se indique de acuerdo a la normatividad aplicable, ¿de qué manera debe actuar el revisor fiscal, teniendo en cuenta que este tiene la obligación de dar fe pública conforme el artículo 10 de la Ley 43 de 1990?
(...)”*

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En relación con las preguntas planteadas por el consultante, este Consejo dio respuesta a preguntas similares en el concepto 2023-0108 y fecha de radicación 06-03-2023, y en la cual se manifestó:

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

“Ante todo es importante recordar que la actuación de un revisor fiscal no se limita a verificar los estados financieros de la entidad o empresa donde ejerce, sino que las funciones que le corresponde cumplir son de carácter permanente como se deriva de lo claramente establecido en el artículo 207 del Código de Comercio, donde se enuncia además, de dar oportunamente y por escrito sobre las irregularidades que ocurran en el funcionamiento y desarrollo de los negocios, como es el caso de la no preparación oportuna de los estados financieros, tal como lo definen los artículos 34 y 38 de la Ley 222 de 1995.

Por ello se entiende la obligación impuesta por el numeral 7 del artículo 207 citado cuando ordena que es función del revisor fiscal “Autorizar con su firma cualquier balance (hoy estado de situación financiera) que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”. Complementariamente se entiende que debe haber verificado lo ordenado por los artículos 181 y 422 del mencionado Código de Comercio, para evitar incurrir en una violación del artículo 48 de la Ley 222 de 1995.

Además, y acorde con la normativa citada, deberá acatar lo establecido por el artículo 208 del código citado.

*Las NIAS citadas por el consultante complementan para el Revisor Fiscal, sus funciones en relación con las opiniones o dictamen que debe emitir, dentro de las normas antes citadas, pero no sustituyen sus obligaciones, toda vez que el Revisor Fiscal no es un Auditor externo en el sentido en que fueron emitidas dichas NIAS, sino que como lo ha dicho la Corte Constitucional en su sentencia C-780 de 2001 “(...) En nombre del Estado el revisor fiscal tiene el encargo de velar por el cumplimiento de las leyes y los estatutos de las empresas. Su actividad gira esencialmente en torno a los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas y resultado de las operaciones en cada período. **Para el cumplimiento eficiente de las funciones a su cargo está facultado para solicitar y obtener todos los actos, libros, documentos y valores de las empresas, cuya información debe estar a su alcance, circunstancia que le exige, a la vez que le permite, estar al tanto de la actividad empresarial**”. Resalto fuera de texto*

Como ayuda a la formación de su criterio, visto lo expuesto, y que como está claro las orientaciones profesionales son una guía y apoyo más no un sustituto de las normas legales, por cuanto no son vinculantes, transcribimos en lo pertinente lo expuesto por este Consejo en la Orientación Técnica No. 17 - REVISORIA FISCAL PARA PEQUEÑAS ENTIDADES – Parte I – respecto de los tipos de dictamen, y en la cual se expuso lo siguiente

“TIPOS DE OPINIÓN

*En el desarrollo del ejercicio del Revisor Fiscal, el código de comercio requiere la emisión de dos opiniones una sobre los estados financieros (aseguramiento) y la otra sobre el sistema de control interno, acto de los administradores, informe de gestión, circulación de facturas, pago de seguridad social (fiscalización), para ello el Revisor Fiscal, puede utilizar cualquiera de los siguientes tipos de opinión de acuerdo con las circunstancias de cada Entidad
o Opinión no modificada*

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



- o Opinión favorable*
- o Opinión modificada*
- o Opinión con salvedades*
- o Opinión desfavorable (adversa)*
- o Opinión con denegación (abstención). Subrayado fuera de texto*

2. *Opinión no modificada* El Revisor Fiscal expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

3. *Opinión modificada* El Revisor Fiscal expresará una opinión modificada en el dictamen de Revisor Fiscal, cuando

a. *concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o*

b. *no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.*

3.3 *Opinión con salvedades*

El Revisor Fiscal expresará una opinión con salvedades cuando

(a) *Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o*

(b) *El Revisor Fiscal no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.*

(c) *Cuando el Revisor Fiscal en el desarrollo del proceso de fiscalización relacionada con la evaluación del sistema de control interno, acto de los administradores, lo adecuado de los soportes y las actas de Junta Directiva y Asamblea General de Accionistas y los libros de contabilidad encuentre observaciones no generalizadas.*

3.4 *Opinión desfavorable (o adversa)*

El Revisor Fiscal expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros y cuando el Revisor Fiscal en el desarrollo del proceso de fiscalización relacionada con la evaluación del sistema de control interno, actos de los administradores, lo adecuado de los soportes y las actas de Junta

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000

958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

**CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA**

Directiva y Asamblea General de Accionistas y los libros de contabilidad encuentre observaciones generalizadas.

3.5 Denegación (o abstención) de opinión

a. El Revisor Fiscal denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados y cuando el Revisor Fiscal en el desarrollo del proceso de fiscalización relacionada con la evaluación del sistema de control interno, acto de los administradores, lo adecuado de los soportes y las actas de Junta Directiva y Asamblea General de Accionistas y los libros de contabilidad encuentre observaciones generalizadas.

b. El Revisor Fiscal denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el Revisor Fiscal concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros y existe incertidumbre acerca del cumplimiento del proceso de fiscalización relacionada con la evaluación del sistema de control interno, acto de los administradores, lo adecuado de los soportes y las actas de Junta Directiva y Asamblea General de Accionistas y los libros de contabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, este Consejo emitió el concepto 2020-0301 en el cual, sobre el tema consultado, manifestó

“(…) Un resumen de los diferentes tipos de opinión que podrían ser emitidos es el siguiente

	Tipo de opinión en el dictamen	Característica de la opinión
No Modificada	Favorable	Cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (NIA 700.16)
Modificada	Con Salvedades	El auditor expresará una opinión con salvedades cuando a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

**CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA**

		<i>b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados (NIA 705.7).</i>
	<i>Desfavorable o adversa</i>	<i>El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros (NIA 705.8)</i>
	<i>Con denegación (abstención)</i>	<i>El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. (NIA 705.9)</i>

Nota las NIA 700 y 705 se encuentran incorporadas en el anexo 4 del Decreto 2420 de 2015.

El término “generalizado” hace referencia a lo siguiente

Generalizado término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor

(i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

(ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

(iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros”.

De acuerdo con lo anterior, la denegación de opinión o la abstención de opinión, son términos similares, que son utilizados cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. (NIA 705.9)

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
 Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
 Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
 958283
 Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

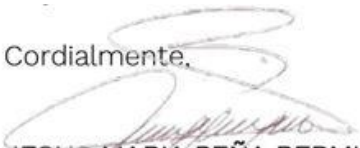
El término “abstención” no hace mención de que el revisor fiscal no firme los estados financieros, por el contrario, y como lo establece la normatividad antes citada, la abstención de opinión se determina a través de la materialización de las situaciones antes descritas, las cuales deben quedar evidenciadas a través de la labor de auditoría y plasmadas en la opinión donde manifiesta la abstención o imposibilidad de opinar, propios de su labor. Aun cuando el revisor fiscal opte por abstenerse de opinar, este profesional debe firmar los estados financieros y adjuntar su opinión con la abstención de opinión”.

Finalmente es importante recordar que una cosa es ejercer el cargo de Revisor Fiscal y otra prestar servicios de auditoría de estados financieros como auditor independiente. El primero tiene la obligación, como se expuso en el concepto transcrito, de suscribir los estados financieros con su dictamen o informe correspondiente en los términos del artículo 208 del Código de Comercio ya citado y el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 también relacionado. Además, se le recuerda que dicha opinión debe estar al alcance de los accionistas para ejercer el derecho de inspección a que se refiere el artículo 48 de la Ley 222 de 1995, con las consecuencias que se derivan de no hacerlo. Dicha opinión junto con la emitida en cumplimiento del artículo 209 del Código aludido, debe ser entregada a la administración de la sociedad, para que se dé cumplimiento a lo establecido en el artículo 46 de la citada Ley 222.

En cuanto a los documentos a que hace referencia, le recordamos lo preceptuado por el artículo 9 de la Ley 43 de 1990; respecto de si “**debe el revisor fiscal presumir la mala fe...**”, le recordamos lo ordenado por el artículo 70 de la Ley antes citada y que la buena fe se presume en todas las actuaciones como se desprende del artículo 83 de la Constitución Política y las diferencias sentencias que al respecto ha emitido la Corte Constitucional, que le invitamos a estudiar.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,



JESUS MARIA PEÑA BERMUDEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona
Consejero Ponente: Jesús María Peña Bermúdez
Revisó y aprobó: Carlos Augusto Molano R. / Jimmy Bolaño T. / Jairo Enrique Cervera R. / Jesús María Peña B.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20