

**LEYES Y DECRETOS EN EL
CAMPO DE LA REVISORIA FISCAL
(Concepto CCTCP 082 de Febrero 27 de 1997)**

CONSULTA

“Información sobre Decreto 2649 de 1993, Ley 222 de 1995 art. 33 y 34 en adelante que tengan incidencia en la profesión, específicamente en el campo de la revisoría fiscal”.

CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó el siguiente concepto:

Con respecto a la primera inquietud, es necesario precisar que el Artículo 33 de la Ley 222 de 1995 hace referencia al pago de dividendo en acciones y es coherente con el Artículo 89 del Decreto 2649 de 1993, en lo atinente a los registros contables que deben efectuarse cuando “...aún no se han expedido los documentos representativos del aporte” y por “La diferencia entre el valor nominal de los aportes y su valor asignado para efecto de la capitalización...”.

Por su parte, el Artículo 207 del Código de Comercio señala entre las funciones del Revisor Fiscal el “cerciorarse que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajusten a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva; ...”. (El subrayado no es del texto)

En consecuencia, a la revisoría fiscal le compete, de acuerdo con la norma señalada, velar porque se cumpla con los requisitos de ley, en cuanto a forma y plazo, para la expedición de los títulos correspondientes al pago del dividendo en especie y que los registros contables se ajusten al proceso adelantado desde el momento que el máximo órgano social tomó la decisión hasta su real culminación.

Para este último aspecto, es oportuno recordar que el Plan Único de Cuentas para los comerciantes (Decreto 2650 de 1993) considera la cuenta 3505 denominada “Dividendos Decretados en Acciones” que describe así : “Registra el valor apropiado de las ganancias acumuladas mientras se hace la correspondiente emisión de acciones y los pertinentes traslados a las cuentas patrimoniales”, que para el caso serán “Capital Suscrito y Pagado” (3105) o “Aportes Sociales” (3115), según corresponda, y “Prima en Colocación de Acciones, Cuotas o Partes de Interés Social” (3205).

Con respecto al segundo punto, el Artículo 34 de la Ley 222 mencionada se refiere que “...a fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados...”. (El subrayado no es del texto), mientras que el Artículo 21 del Decreto 2649 de 1993 considera que “son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período...”. (El subrayado no es del texto)

Retomando las funciones del revisor fiscal señaladas en el Artículo 207 del Estatuto Mercantil, vemos que el numeral 7o. dice: “Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”.

Sobre este particular, el CONSEJO al resolver una consulta que le fue formulada en sentido similar se pronunció en los siguientes términos:

“Con respecto a ...el primer párrafo del artículo 33 del Decreto 2649 de 1993 que trata sobre los estados financieros certificados, vemos que este concepto fue incorporado en nuestra legislación por medio del Artículo 290 del Código de Comercio (Decreto-Ley 410 de 1971) de la manera siguiente: “El balance certificado es el suscrito con las firmas autógrafas del representante legal, del contador de la sociedad y del revisor fiscal, si lo hubiere”.

Posteriormente, se reglamentó la contabilidad en general y se expidieron los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia por medio del mencionado Decreto 2649, que estipuló en el artículo 33: “...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”. (El subrayado no es del texto)

Como el Decreto en mención es reglamentario no podría exceder la ley en la definición de estados financieros certificados y por lo tanto no hizo cosa distinta que adoptar esta definición ampliándola a los estados financieros en lugar del balance general únicamente.

La evolución de las normas nos ubica en la Ley 222 de 1995, modificadora del Código de Comercio, que expresa en el artículo 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”. (El subrayado no es del texto)

La reforma sobre el particular consistió en derogar tácitamente y en forma parcial el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, y por consiguiente el mismo artículo 290 de la Ley Mercantil, en lo referente a que el revisor fiscal de la sociedad no certifica los estados financieros; 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. En consecuencia, es claro concluir , ..., que a partir de la vigencia de la Ley 222 de 1995 no compete al revisor fiscal certificar los estados financieros .

Es preciso mencionar, que la responsabilidad de los administradores fue definida por el artículo 57 del Decreto 2649 en los siguientes términos: “Verificación de las Afirmaciones. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

Existencia - los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.

Integridad - todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.

Derechos y Obligaciones - los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.

Valuación - todos los elementos han sido reconocidos por los importes apropiados.

Presentación y Revelación - los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados”. (El subrayado no es del texto)

Ahora bien, en cuanto a la parte final..., relacionada con el segundo párrafo del artículo 33 del Decreto 2649 sobre estados financieros dictaminados, éste considera que: “...Son estados financieros dictaminados aquellos acompañados por la opinión profesional de un contador público que los hubiere examinado con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.”, es decir, que similar al caso anterior, reglamentó el significado del dictamen circunscribiéndolo a la opinión sobre éstos y precisó las reglas básicas que debe seguir el contador público para el examen de los mismos. (El subrayado no es del texto)

Por su parte, la ley 222 de 1995 que modificó el Código de Comercio, dispuso en su 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”. (El subrayado no es del texto)

Al analizar los artículos antes descritos observamos, que la Ley 222 de 1995 no derogó lo reglamentado por el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, sino que precisó el aspecto genérico que trataba este último, disponiendo que el dictamen se da sobre estados financieros certificados y que el profesional competente para ello es el revisor fiscal de la sociedad, pero que cuando el nombramiento de dicho cargo sea potestativo de la misma y ésta no lo haya designado, el competente en este caso es un contador público independiente.

Además, la norma en comento fue complementada en el sentido de dar mayor claridad en cuanto a la clase de responsabilidades que asumen los distintos signatarios de los estados financieros y obligar al revisor fiscal o contador público independiente, si fuere el caso, a emitir siempre un dictamen sobre los estados financieros certificados, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta u otra similar”.

Cabe aquí recordar que dentro de las funciones del revisor fiscal señaladas por el Código de Comercio, en su artículo 207, numeral 7o., no derogado, ya existía la obligación de “Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente”. (El subrayado no es del texto)

“...la reforma del Código de Comercio excluyó la firma del revisor fiscal en la certificación de los estados financieros, lo cual tiene sentido por cuanto la responsabilidad de éstos recae exclusivamente en la administración del ente económico (representante legal y contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado) y que al revisor fiscal o contador público

independiente, si fuere del caso, le compete “autorizar con su firma“ dichos estados, anexando el correspondiente dictamen o informe”.