

**ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS
Y DICTAMINADOS
(Concepto CCTCP 193 de Octubre 7 de 1998)**

1. SINTESIS DE LA CONSULTA

- 1. “¿Son diferentes, al tenor de las disposiciones legales vigentes, un estado financiero certificado y uno dictaminado? En caso afirmativo, cuál es la diferencia esencial entre uno y otro?**
- 2. ¿Cómo y cuándo deben certificarse los estados financieros?**
- 3. ¿Se consideran estados financieros, los balances y resultados del ejercicio denominados “de iniciación”? En caso afirmativo, ¿éstos también deben ser certificados?**
- 4. ¿Puede un Revisor Fiscal emitir carta aparte en la que certifique los estados financieros de determinado ente?. En caso afirmativo, ¿sería este documento suficiente para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995?**
- 5. Finalmente, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 10° de la Ley 43 de 1990, ¿puede afirmarse que en razón de la presunción contenida en la norma citada, la simple firma de los profesionales de la contaduría pública (contador o revisor), en los estados financieros, es suficiente para dar cumplimiento a la certificación de que trata el artículo 37 de la Ley 222 de 1995?”**

2. ANTECEDENTES

El Decreto 2649 de 1993 (Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas) definió en su artículo 33 qué son estados financieros certificados y qué son estados financieros dictaminados. Posteriormente la Ley 222 de 1995, en sus artículos 37 y 38, modificó parcialmente el concepto de estados financieros certificados y aclaró suficientemente qué son estados financieros dictaminados y en qué consisten la certificación y el dictamen.

Ante varias y repetidas consultas sobre el particular, este **CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA** se ha visto obligado a emitir varios conceptos, complementarios entre sí, principalmente los números 072 del 26 de Diciembre de 1996, 077 del 13 de Febrero de 1997, 120 del 12 de Agosto de 1997, 127 del 9 de Septiembre de 1997 y 192 del 7 de Octubre de 1998. Por ser más actual y profundo este último, sugerimos al consultante tomarlo como soporte adicional a las fundamentaciones, consideraciones y respuestas específicas que incluimos en el presente oficio.

La Superintendencia de Sociedades, por su parte, manifestó su criterio sobre estados financieros certificados, en su Circular Externa 17 del 30 de Octubre de 1997. Y el abogado Hernando Bermúdez, en estudio presentado ante el Foro sobre reformas al Código de Comercio, que se realizó en la Cámara de Comercio de Bogotá, en Febrero de 1996, hizo también importantes precisiones sobre el tema que nos ocupa. Los apartes pertinentes aparecen transcritos en el concepto CCTCP 192 del 7 de Octubre de 1998 anunciado en el párrafo anterior.

3. FUNDAMENTACION LEGAL

Las normas legales vigentes sobre estados financieros certificados y estados financieros dictaminados, se han citado repetidamente en los documentos que ya relacionamos en el punto de ANTECEDENTES. Sin embargo, para satisfacer lo solicitado por el consultante y para que no quede duda alguna, a continuación se transcriben textualmente las directamente relacionadas con el objeto de este análisis, normas que se encuentran en la Ley 222 de 1995.

“ART. 34.-Obligación de preparar y difundir estados financieros. 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. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiere”.

“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”.

“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”.

“ART. 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”.

También vale la pena citar los artículos 21, 22, 23, 24, 25, 33 y 57 del Decreto 2649 de 1993.

“ART. 21.-Estados financieros de propósito general. Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión, claridad, neutralidad y fácil consulta.

Son estados financieros de propósito general, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados.

ART. 22.-Estados financieros básicos. Son estados financieros básicos :

El balance general.

El estado de resultados.

El estado de cambios en el patrimonio.

El estado de cambios en la situación financiera.

El estado de flujos de efectivo.

ART. 23.-Estados financieros consolidados. Son estados financieros consolidados aquellos que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio y en la situación financiera, así como los flujos de efectivo, de un ente matriz y sus subordinados, o un ente dominante y los dominados, como si fuesen los de una sola empresa.

ART. 24.-Estados financieros de propósito especial. Son estados financieros de propósito especial aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Entre otros, son estados financieros de propósito especial : el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los estados de costos, el estado de inventario, los estados financieros extraordinarios, los estados de liquidación, los estados financieros que se presentan a las autoridades con sujeción a las reglas de clasificación y con detalle determinado por éstas y los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

ART. 25-. Balance inicial. Al comenzar sus actividades, todo ente económico debe elaborar un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación inicial de su patrimonio”.

“**ART. 33-. Estados financieros certificados y dictaminados.** Son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el contador público que los hubiere preparado, dando así testimonio de que han sido tomados fielmente de los libros. Son estados financieros dictaminados aquellos acompañados por la opinión profesional del contador público que los hubiere examinado con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas”.

Es importante recordar que el texto original de éste artículo 33 incluía la firma del “**revisor fiscal, si lo hubiere**”, pero esta expresión quedó derogada por el artículo 37 de la Ley 222 de 1995.

“**ART. 57.-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 importes apropiados.

Presentación y revelación. Los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados”.

4. CONSIDERACIONES ESPECIALES

Un juicioso análisis de los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, del artículo 33 del Decreto 2649 de 1993, de los conceptos ya emitidos por este Consejo Técnico, de la Circular Externa 17 de la Superintendencia de Sociedades, de fecha 30 de Octubre de 1997 y del concepto expresado por el abogado Hernando Bermúdez Gómez en Febrero de 1996, nos permiten concluir que sí hay diferencia entre estados financieros certificados y estados financieros dictaminados, siendo los primeros aquellos que son firmados por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se han preparado, declarando expresamente antes de sus firmas que **“se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”**, como lo ordena el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, y los segundos los que luego de haber sido certificados son suscritos por el revisor fiscal o, en caso de no haberlo, por contador público independiente, acompañando en documento diferente su dictamen u opinión, cumpliendo lo establecido en el artículo 38 de la mencionada Ley 222 de 1995. Lo que significa que puede haber estados financieros certificados no dictaminados; mientras que los estados financieros dictaminados necesariamente deben ser certificados antes de dictaminar sobre ellos.

El cómo, lo podemos ver en el artículo 37 de la reiteradamente citada Ley 222 de 1995, en el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, en la Circular Externa 17 de la Superintendencia de Sociedades, de fecha 30 de Octubre de 1997 y en el numeral 2 de la sección 5 del concepto número 192 de fecha 7 de Octubre de 1998 del **CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**.

Acerca de los **“balances y resultados denominados de iniciación”**, no hay duda que también son estados financieros, como lo indican los artículos 24 y 25 del Decreto 2649 de 1993, que trata de los **“estados financieros de propósito especial”**. Aún cuando, en nuestra opinión, no resulta lógico que al iniciar actividades un ente económico, pueda tener un estado de resultados; toda vez que si no ha habido aún operaciones, es imposible que haya ingresos, costos y gastos que arrojen resultado alguno.

Como ya se ha podido deducir del estudio de los documentos varias veces citados en este oficio y de la atenta lectura del artículo 37 del Decreto 2649 de 1993, el revisor fiscal no certifica estados financieros, según las normas legales vigentes en Colombia. Por ello no puede hablarse de la posibilidad de que emita **“carta aparte en la que certifique los estados financieros de determinado ente”**. Y, en estas condiciones no se puede pensar que con tal carta dé cumplimiento al referido artículo 37 de la Ley 222 de 1995.

La simple firma del contador público no es suficiente para cumplir con lo que ordena el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, acerca de la certificación de los estados financieros; pues dicho artículo es absolutamente claro al expresar que deberán ser firmados por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hayan preparado y que **“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”**. Como ya lo manifestamos en nuestro concepto CCTCP 192 de fecha 7 de Octubre de 1998, **“esta**

declaración puede hacerse en forma específica dentro del cuerpo de los estados financieros o preferencialmente en documento anexo”.

5. CONCEPTO DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública aprobó los siguientes conceptos :

1. Al tenor de las disposiciones legales vigentes en Colombia, sí son diferentes los estados financieros certificados y los estados financieros dictaminados. Los primeros llevan las firmas del representante legal y del contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado, inmediatamente después de las declaraciones exigidas por el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, acerca de que **“se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”**. Estas afirmaciones están taxativamente establecidas en el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993.

Los segundos (los dictaminados) son los que, habiendo sido previamente certificados como ya se anotó, han sido examinados por **“el revisor fiscal o, a falta de éste, por contador público independiente, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas”** y que luego han sido **“suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver opinión adjunta” u otra similar”** y dando su opinión o dictamen en documento que se debe anexar a dichos estados financieros.

2. Los estados financieros deben certificarse en la forma indicada por el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, ésto es, declarando expresamente que **“se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.”**, firmando inmediatamente después de esta declaración el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado, anotando debajo de cada firma sus respectivos nombres y apellidos y la calidad de representante legal o de contador público según el caso, debiendo éste último anotar con claridad el número de su tarjeta profesional.

Deben certificarse cuando se vayan a poner **“a disposición de los asociados o de terceros”**, como lo señala el mismo artículo 37 de la Ley 222 de 1995 y antes de que puedan ser dictaminados.

3. Los balances y estados de resultados denominados “de iniciación” o iniciales (como los denomina, en su inciso segundo, el artículo 24 del Decreto 2649 de 1993), sí son estados financieros y no es necesario que sean certificados, a menos que correspondan a un ente económico regido por las leyes mercantiles y que se pongan a disposición de los asociados o de terceros.

4. Ciñéndose a la normatividad legal vigente en Colombia, un revisor fiscal no puede **“emitir carta aparte en la que certifique los estados financieros de determinado ente”**, pues la función de certificar estados financieros no es dada para los revisores fiscales. Ellos solamente pueden dictaminarlos.

5. La simple firma del contador **“bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros”** no es **“suficiente para dar cumplimiento a la certificación de que trata el artículo 37 de la Ley 222 de 1995”**. Debe estar acompañada de la firma del representante legal, de la declaración expresa sobre verificación de afirmaciones y demás requisitos ya consignados en el numeral 2 de esta sección de CONCEPTOS. El revisor fiscal no certifica los

estados financieros. Por ello no puede firmarlos en tal sentido. Si los firma lo debe hacer para dictaminarlos, siempre y cuando cumpla estrictamente con lo ordenado por el artículo 38 de la Ley 222 de 1995.