



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 13 de diciembre de 2005
OFCTCP/248/2007

Señor:
LUIS ALBERTO RODRÍGUEZ
evc@telesat.com
Ciudad.

***Ref.: Consulta. Estados Financieros certificados y dictaminado
e informes del Revisor Fiscal.
Radicación: 308.***

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA TEXTUAL:

“CON LA PRESENTE SOLICITAMOS DE MANERA ATENTA NOS INDIQUEN SI, TRATÁNDOSE DE SOCIEDADES ANÓNIMAS:

- 1. LOS ESTADOS FINANCIEROS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA Y DE FLUJO DE EFECTIVO DEBEN IR O NO SUSCRITOS POR EL REPRESENTANTE LEGAL, EN CONTADOR Y EL REVISOR FISCAL. ASÍ MISMO EN ESTOS CASOS INDICARNOS LA NORMA QUE SIRVE DE FUNDAMENTO A LA RESPUESTA.*
- 2. EL INFORME DE REVISOR FISCAL ES EL MISMO DICTAMEN?(SIC) O REEMPLAZA A ESTE?(SIC) O SE TRATA DE DOS (2) DOCUMENTOS DISTINTOS”.*

RESPUESTA:

Pregunta N° 1:

1. *LOS ESTADOS FINANCIEROS DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA Y DE FLUJO DE EFECTIVO DEBEN IR O NO SUSCRITOS POR EL REPRESENTANTE LEGAL, EL CONTADOR Y EL REVISOR FISCAL. ASÍ MISMO EN ESTOS CASOS INDICARNOS LA NORMA QUE SIRVE DE FUNDAMENTO A LA RESPUESTA.*

Respuesta:

Para dar respuesta a consulta planteada, consideramos pertinente hacer algunas precisiones en relación con el entorno conceptual y normativo dentro del cual debe darse solución al interrogante formulado, en relación con la firma de los estados financieros, con base en la reforma del Código de Comercio de la Ley 222 de 1995, que sobre el particular ordena:

Obligación de preparar y difundir estados financieros:

Con base en el artículo 34 de la norma citada; las sociedades deberán a fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año (31 de diciembre), 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 existiera.

Decreto Reglamentario 2649 de 1993 en su artículo 22, incluye como estados financieros básicos los siguientes:

- a. Balance general.
- b. Estado de resultados.
- c. Estado de cambios en el patrimonio.
- d. Estado de cambios en la situación financiera.
- e. Estado de flujos de efectivo.

En éste orden de ideas, se ha de entender que, los estados financieros básicos, son estados financieros de propósito general, los cuales tienen como finalidad la satisfacción del interés común del público frente a la evaluación de la capacidad de un ente económico, para generar flujos favorables de fondos.

Ahora bien, la Ley 222 de 1995, en relación con la certificación de los estados financieros, señaló:



“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.” (Resaltado fuera del texto original)

Con fundamento en ésta norma, **el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se preparó la información financiera**, la cual de suyo incluye las notas a los estados financieros, **son las personas encargadas de certificarlos con su firma**, en los casos en que sean sometidos a consideración o conocimiento de los asociados o puestos a disposición de terceros en general, lo cual es garantía del adecuado registro en libros y preparación de dichos estados financieros, de conformidad con los principios o normas de contabilidad de general aceptación.

Esta disposición fija la responsabilidad del representante legal con respecto a la certificación y señala el alcance de la firma del contador público que hubiere preparado los estados financieros. Además, determina el alcance del concepto de certificación de estados financieros, al indicarnos que 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 de contabilidad.

Como consecuencia, el representante legal y el contador público responsables de la preparación de los estados financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma o en documento adjunto, que “han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”, declaración que pueden hacer con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, u otra norma que la complemente o modifique.

Distinto será el caso para los estados financieros dictaminados los cuales, con base en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, son aquellos que:

“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.

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." (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de lo anterior que para dictaminar estados financieros, estos deben estar previamente certificados con el lleno de los requisitos arriba descritos y que dicho dictamen corresponde exclusivamente al revisor fiscal o al contador independiente.

Adicionalmente, como expresamente lo señala el inciso segundo del transcrito artículo 38 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros dictaminados debe suscribirlos el revisor fiscal o, a falta de éste, el contador público independiente que los hubiere examinado, 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.

No puede ser de otra forma, por cuanto es mediante la atestación y la firma que un contador ejerce su función de dar fe pública respecto de la información que dictamina, tal como lo expresa meridianamente el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 que estipula:

"Artículo 10. De la fe pública. 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 casos 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. " (Resaltado fuera del texto original).

Hechas las anteriores consideraciones, se concluye que la atestación, dictamen y firma de los estados financieros por parte del revisor fiscal o contador independiente que los examina, constituyen, desde el punto de vista de la normatividad contable, elemento fundamental para configurar estados efectivamente dictaminados, pues es esta la manera en que se concreta la opinión expresa que sobre ellos hace el profesional y la vía de materializar la credibilidad que ellos merecen.

En este punto, resulta pertinente citar el fallo C - 290 de 1997 emitido por la Corte Constitucional relacionado con los estados financieros certificados y dictaminados como labor del revisor fiscal o contador público la inclusión imperativa de su firma en ellos. Se lee en el documento:

“Los “estados financieros certificados” son, pues, los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la “certificación” de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según el reglamento

Sobre esta base, los “estados financieros dictaminados” son, entonces, aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen.

Como es lógico, dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales.

Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Esto, precisamente, es lo que, a juicio de la Corte, consagra el inciso 2º del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, al decir que el sentido de la firma del revisor fiscal o el contador público independiente, “será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”.¹(Resaltados fuera del texto original)²

¹ Sentencia C-290 de junio 16 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía.

² Oficio N° 0019 del 8 de febrero de 2005. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Pregunta N° 2:

2. *EL INFORME DE REVISOR FISCAL ES EL MISMO DICTAMEN?(SIC) O REEMPLAZA A ESTE?(SIC) O SE TRATA DE DOS (2) DOCUMENTOS DISTINTOS”.*

Respuesta:

Respecto a los informes del Revisor Fiscal, el Código de Comercio en su artículo 209, dispone que el Revisor Fiscal está obligado a presentar a la asamblea o junta de socios además del dictamen sobre los estados financieros básicos, un informe en el que exprese:

1. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios.
2. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente.
3. Si hay y son adecuadas las medidas de control interno de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Es necesario y conveniente que el revisor fiscal emita informes separados, cuando tenga sugerencias o recomendaciones sobre los procedimientos de contabilidad, medidas de control interno u otras recomendaciones que surjan del curso de su revisión en el cumplimiento de sus funciones. Para que estos informes cumplan con el requisito de la oportunidad, el revisor fiscal deberá emitir comunicaciones o informes con las observaciones que resulten de su trabajo, informes que normalmente rendirá a la asamblea, junta directiva o a la gerencia, según los asuntos incluidos en el mismo.

Ahora bien, tratándose del dictamen del Revisor Fiscal, consideramos pertinente traer a colación algunos apartes de los Pronunciamientos N° 6 y 7 emitido por éste Consejo en el año de 1994, y que en relación con el tema señalaron:

“El dictamen del contador publico:

El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce como dictamen. Cuando esta opinión o dictamen no tiene limitaciones o salvedades se le conoce como dictamen limpio.

El dictamen del Contador Público es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros del ente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo”.

Éste documento plasma las principales observaciones respecto de la situación de la entidad y sus perspectivas, cumple la función de informar a todos aquellos que tienen interés en el comportamiento de la organización, tales como inversionistas, acreedores, proveedores, prestamistas, comunidad en general y Estado.

“Los elementos básicos del dictamen son:

- a. Un título que lo identifique.
- b. El destinatario.
- c. La declaración de que los estados financieros identificados en el informe, fueron auditados.
- d. La declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia del ente, y que la responsabilidad del Contador Público, es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en su auditoría.
- e. La declaración de que la auditoría se practicó de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.
- f. La declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el Contador Público planee y ejecute la auditoría, para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores importantes.
- g. La declaración de que una auditoría incluye:
 - El examen con base en pruebas selectivas de la información que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros.
 - La evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las principales estimaciones hechas por la gerencia.
 - La evaluación de la presentación global de los estados financieros.
- h. La declaración de que el Contador Público considera que su auditoría le proporciona una base razonable para su opinión.

i. Una opinión acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación financiera del ente, a la fecha del balance general, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera por el período terminado en la misma, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados uniformemente.

j. La firma del Contador Público.

k. La fecha del dictamen, que normalmente es la fecha cuando se termina el trabajo en las oficinas del cliente”.

Diversas formas de rendir el contador público independiente su dictamen:

Las diversas formas en que el Contador Público puede rendir su dictamen según las circunstancias:

- a. Limpio o sin salvedades: Un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Esta es la opinión que se expresa en el informe estándar antes descrito.
- b. Con excepciones: Un dictamen con excepciones, declara que a excepción del asunto (s) a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operación y los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- c. Negativo u opinión adversa: Un dictamen negativo u opinión adversa, declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de operación, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera de la entidad, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- d. Denegación de dictamen o abstención de opinión: Una abstención de opinión, declara que el Contador Público no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Finalmente, cabe recordar al consultante que las normas relativas a la rendición de informes están descritas en el artículo 7º de la Ley 43 de 1990 y los



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Página 9 de 9

Pronunciamientos N° 6 y 7 de 1994, emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los cuales puede consultar en nuestra pagina Web www.jccconta.gov.com, link del Consejo Técnico.

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete la responsabilidad de la entidad que la atiende, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra ella no procede recurso alguno.

Cordialmente,

HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ

Presidente

Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

HAA/CPSC