



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 12 de junio de 2007

CTCP N° 092 / 2007

Señor(a):

0000000000000000

0000000000000000

0000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	13 de marzo de 2007
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	DIAN
N° DE RADICACIÓN CTCP...:	2 de marzo de 2007
TEMAS.....:	ABSTENCION DE OPINION POR LIBROS DE CONTABILIDAD

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 1 (Textual):

“¿CONTRIBUYENTE PERTENECIENTE AL REGIMEN COMUN, OBLIGADO A LLEVAR CONTABILIDAD, TIENE INSCRITO EN CAMARA DE COMERCIO LOS LIBROS DE CONTABILIDAD. LA SOCIEDAD DE ECONOMIA MIXTA LLEVA LA CONTABILIDAD PÑOR (SIC) MEDIO DE UN SOFTWARE CON LICENCIA VIGENTE, Y HOJAS CONSECUTIVAS SELLADAS .

- 1. ¿DEBE IMPRIMIR LOS LIBROS DE CONTABILIDAD EN LAS HOJAS CONSECUTIVAS?*
- 2. ¿LA NO IMPRESIÓN PODRA CONSIDERARSE COMO ABSTENCION DE OPINION PARA EL REVISOR FISCAL*
- 3. ¿ES OBLIGATORIO LA IMPRESIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD?*



RESPUESTA:

Con relación al tema planteado en la pregunta, consideramos que es necesario precisar algunos aspectos sobre libros de contabilidad y la forma de llevarlos, de acuerdo con las disposiciones legales sobre este particular.

En primer término nos remitimos al Código de Comercio, que dispone sobre los requisitos de la contabilidad, en su Art. 50, así:

*“ART. 50.- La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, **en libros registrados**, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.”* (el resaltado no es del texto)

De acuerdo con el artículo anterior, es clara la obligatoriedad para los comerciantes de llevar la contabilidad en libros registrados que refleje en forma clara, completa y fidedigna el estado de los negocios.

Adicionalmente, en cuanto a los libros, el Decreto 2649 de 1993, en sus artículos 125 inciso 2, 126 y 128, se refiere expresamente al tema de libros de contabilidad, que consideramos pertinente citar a continuación:

*ART.125.- **Libros.” (...)** Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros...”*

*ART.126.- “ **Registro de los libros.** Cuando la ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades o entidades competentes en el lugar del domicilio principal...”*

*ART. 128.- **Forma de llevar los libros.** Se aceptan como procedimientos de reconocido valor técnico contable, además de los medios manuales, aquellos que sirven para registrar las operaciones en forma mecanizada o electrónica, para los cuales se utilicen máquinas tabuladoras, registradoras, contabilizadoras, computadoras o similares.*

El ente económico debe conservar los medios necesarios para consultar y reproducir los asientos contables.



En los libros se deben anotar el número y fecha de los comprobantes de contabilidad que los respalden. (...) “

De lo anterior se concluye que por exigencia de ley, los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad, en libros debidamente registrados, mediante procedimientos de reconocido valor técnico contable, para que puedan servir como medio de prueba.

Respecto de la inscripción de los libros, la doctrina ha sido clara en considerar que los libros de los cuales se requiere inscripción en el registro mercantil, son documentos físicos (en papel), por cuanto todavía no opera el registro de los libros en un medio diferente. De otra parte, el estatuto tributario en su artículo 654 literal b) establece como hecho irregular en la contabilidad, el no tener registrados los libros principales de contabilidad, habiendo lugar a ello, situación que da origen a sanción por libros de contabilidad.

En síntesis, en lo que respecta a las preguntas 1 y 3 de la consulta , atendiendo las disposiciones legales sobre el particular, los libros de contabilidad de los cuales se exige registro obligatorio, deben ser llevados en libros impresos.

Respecto de la pregunta 2 de la consulta, sobre la abstención de opinión por parte del revisor fiscal ; es importante en principio tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, en su art. 1º. que en su párrafo 1º. establece:

“ARTICULO 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 la profesión, dictaminar sobre estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.”

de otra parte, el art. 10. De la misma Ley, se refiere a la fe pública , así:

“ ARTICULO 10. DE LA FE PUBLICA. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de las personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos 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.



Como bien se puede observar, la actuación del revisor fiscal constituye una garantía sobre la calidad de los estados financieros, al dar fe de que los saldos se han tomado fielmente de los libros, y que la información contable se ajusta a las normas legales que le son aplicables.

Adicionalmente, en lo que tiene que ver con el dictamen del revisor fiscal, se debe atender lo dispuesto sobre el particular, tanto de la circular 14 de la Superintendencia de Sociedades de Sept. 24 de 1997, como del pronunciamiento No. 6, del Consejo Técnico, el cual transcribimos en la parte pertinente, así:

“ (...)

- A continuación se presentan diversas formas en que el contador público puede rendir su dictamen según las circunstancias:

- a) Limpio o sin salvedades
- b) Con excepciones
- c) Negativo u opiniones adversas
- d) Denegación del dictamen o abstención de opinión

- *Dictamen limpio.* 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.

- *Dictamen con salvedades.* 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.

- *Dictamen 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.

- *Abstención de opinión.* Una abstención de opinión, declara que el contador público no expresa una opinión sobre los estados financieros.



- Las condiciones que originan dictámenes con salvedades, entre otras son las siguientes:

- El alcance del examen no incluyó uno o más procedimientos de auditoría considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias.
- Los estados financieros no están de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o no se han incluido todas las exposiciones necesarias para una presentación razonable.
- Los estados financieros están preparados sobre una base no uniforme con la del año o años anteriores.

- Existen cuatro clases básicas de dictamen con salvedades: “excepto por “ con sujeción a” “adversos” y “denegación”.

- Una clase de salvedad en particular depende de las condiciones que existen y de su importancia relativa. La importancia relativa no solo determina cuando debe hacerse una salvedad sino también la clase de salvedad, o sea, si debe usarse una de “excepto por “, un dictamen adverso o una denegación de dictamen o si es apropiado “ con sujeción a”.

- *Salvedades de “excepto por”* . Deben usarse salvedades de “excepto por” cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, las exposiciones son inadecuadas o los principios de contabilidad han sido aplicados sobre bases que no guardan uniformidad con las del año o años precedentes; a menos que el asunto sea tan importante y generalizado que se requiera un dictamen adverso o una denegación de dictamen.

- *Salvedades de “con sujeción a”* Las salvedades “con sujeción a” deben usarse para incertidumbres contables que no se resuelven a la fecha del informe del contador público; a menos que el efecto posible sea tan significativo y generalizado que se requiera de una denegación.

- *Dictámenes negativos u opiniones adversas*: Los dictámenes adversos se utilizan cuando los efectos de las desviaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados son tan importantes y generalizados que un dictamen con “excepto por “ no sería apropiado. Antes de rendir una opinión adversa, debe hacerse lo posible por persuadir al cliente a que ajuste sus estados financieros.

- *Denegación de dictamen o abstención de opinión*. Debe expresarse una denegación de dictamen o abstención de opinión, cuando la importancia potencial



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

de las limitaciones en el alcance, o en los casos donde las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no es apropiado un dictamen con excepciones .

En conclusión, atendiendo las disposiciones legales vigentes, los libros de contabilidad deben ser llevados en libros impresos previamente inscritos en el registro mercantil. Adicionalmente, una contabilidad llevada en debida forma, debe ajustarse a las disposiciones del Decreto 2649/93. Por lo tanto el no cumplimiento de las exigencias legales en la obtención de información financiera con destino a terceros, bien constituye un motivo de pronunciamiento negativo por parte del revisor fiscal.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 12 de junio de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/mfs

Documento1
15/06/2007 12:19