

## **EL REVISOR FISCAL DEBE ABSTENERSE DE FIRMAR LOS ESTADOS FINANCIEROS, SI LOS LIBROS OFICIALES ESTÁN ATRASADOS**

En primer lugar conviene indicar que el artículo 49 del Código de Comercio no especifica claramente los libros que se deben llevar, ya que sólo advierte que los libros de comercio son los que determina la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para su completo entendimiento.

Igualmente, en los artículos 19 numeral 2º y 28 numeral 7º del código anteriormente citado, se establece que se deben inscribir en el registro mercantil, entre otros documentos, aquellos libros que requieran esta formalidad, entre los que se encuentran los de contabilidad. Este aspecto que les da una característica de oficialidad.

De otra parte, en el Decreto 2649 del 29 de diciembre de 1993, por el cual se reglamentó la contabilidad en general y se expidieron los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, en su artículo 125 se refiere a los libros de contabilidad, de cuyo contenido para determinar los libros principales, es necesario precisar su alcance, que es del siguiente tenor:

“Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes.

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

Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para:

1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes.
2. Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, sus movimientos débito y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos.
3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos”.

En esta primera parte vemos como el ordenamiento contable ha adoptado algunos conceptos y características que deben reunir los libros principales y que en la práctica se conocen como libros “diario” y “mayor y balances”. Es del caso comentar que no solamente la legislación colombiana establece la forma de llevar la contabilidad, toda vez que nacional e internacionalmente, existen tratadistas en esta materia, así como pronunciamientos de las diferentes asociaciones y federaciones que orientan y dan directrices sobre la profesión contable.

En cuanto a libros auxiliares y continuando con el texto del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, vemos como la norma contempla:

"4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para:

- a. Conocer las transacciones individuales, cuando éstas se registren en los libros de resumen en forma global.
- b. Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones.
- c. Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de una y otras.
- d. Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.
- e. Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad".

A su vez el artículo 126 ibídem sobre registro de los libros preceptúa que "Cuando la ley así lo exija para que puedan servir de prueba los libros deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento...". Adicionalmente, el inciso 3º de este artículo prevé que "Sin perjuicio en lo dispuesto en otras normas legales, los libros auxiliares no requieren ser registrados".

De una lectura cuidadosa al texto de estos artículos, hemos de entender que los libros obligatorios, necesarios y registrados son los que sirven de base para la elaboración de los estados financieros, pues por su conformación y diligenciamiento garantizan la autenticidad e integridad de la información contable.

Es importante aclarar que la tecnología en materia de procesamiento de datos y registro de información se ha desarrollado considerablemente y seguirá avanzando, pero no deben perderse de vista los postulados, procedimientos y técnicas básicas de contabilidad contenidas en las normas legales, en los diferentes pronunciamientos y en general, en la teoría existente sobre esta materia y que se deben seguir para llevar a cabo un proceso contable.

Debemos tener presente que los estados financieros son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico, los cuales reflejan a una fecha determinada la recopilación, clasificación y resumen final de los datos contables, conforme a lo previsto en el artículo 19 del Decreto 2649 de 1993.

Así mismo, observamos como el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 consagra que la certificación de tales estados financieros está a cargo del representante legal y del contador público y consiste en declarar entre otros aspectos, que las cifras en ellos contenidas, se han tomado fielmente de los libros (subrayamos).

Corresponde al revisor fiscal por su parte dictaminar tales estados financieros, siempre y cuando se encuentren debidamente certificados, para lo cual debe suscribirlos anteponiendo la expresión "Ver opinión adjunta" u otra similar. En cuanto al contenido del dictamen, el numeral 4º del artículo 208 del Código de Comercio, requiere que exprese si el balance y el estado de resultados (y en general los demás estados financieros) "han sido tomados fielmente de los libros".

En consecuencia, son los libros principales (obligatorios, registrados u oficiales) y que generalmente se denominan "diario" y "mayor y balances", la fuente para la elaboración de los estados financieros, máxime si son los que fundamentalmente garantizan la autenticidad de la información contable en razón a que se encuentran inscritos en el registro mercantil, y le permite a ella reunir la cualidad de confiabilidad (neutral y verificable) prevista en el artículo 4º del Decreto 2649 de 1993.

Así las cosas, no es dable elaborar estados financieros basados en libros auxiliares puesto que la finalidad de éstos no es otra que permitir el completo entendimiento de los libros principales; estos últimos por su conformación y diligenciamiento, además de darle la ley el carácter de probatorios, son los únicos que sirven fehacientemente para tomar los datos requeridos en la preparación de los estados financieros.

En el evento en que elaboren estados financieros que no hayan sido tomados de los libros en los términos antes indicados, debido a que éstos se encuentran atrasados, este hecho impediría que se certificaran en los términos de la ley, pues como ya se anotó la certificación hace presumir que se han tomado fielmente de los libros, y en este caso no se estaría atendiendo en mandato legal de la fe pública que le imprime la firma del contador de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990.

En relación con las declaraciones tributarias, este despacho se abstiene de emitir opinión teniendo en cuenta que son las autoridades fiscales, las encargadas de absolver este interrogante, en especial, observando lo dispuesto en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993.

2. Ahora bien como se indicó anteriormente, son los libros principales, oficiales, obligatorios o registrados, los que reflejan la contabilidad del ente económico y la base para la elaboración de los estados financieros, razón por la cual si éstos no se encuentran al día en los términos del artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, la contabilidad se encuentra atrasada.

Cabe anotar que con los avances tecnológicos y teniendo una información contable oportuna en medios sistematizados, este despacho no encuentra razonable mantener unos libros registrados para ser elaborados en forma manual, teniendo en cuenta además, que las aplicaciones de contabilidad permiten el diligenciamiento de tales libros también en forma mecanizada o electrónica utilizando hojas continuas o removibles.

3. Efectivamente una compañía puede registrar como oficial un único libro, en el cual imprima la información con todas las características solicitadas por la ley, soportando y aclarado por los auxiliares respectivos. Es así como esta Superintendencia ha observado y permitido en algunas sociedades la adopción del libro conocido con el nombre de "Cuenta y Razón" en donde registran las operaciones en la forma prevista en los dos primeros numerales del artículo 125 del Decreto 2649 ya citado.

Finalmente, no hay que perder de vista la importancia de la contabilidad, pues, ésta constituye un medio de prueba eficaz a favor del comerciante o contribuyente, siempre que se lleven en debida forma.

(Oficio 340-65195 del 2 de diciembre de 1997)