



PARA: COMITE DE GRADUACION - FACULTAD CIENCIAS ECONOMICAS

DE: CARMEN J. RAMIREZ Y MONICA SOSSA GARRIDO

PROGRAMA: CONTADURIA PUBLICA

ASUNTO: INSCRIPCION DE ANTEPROYECTO

FECHA: Febrero, 01 de 1.994

TITULO: " EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON EFECTOS FISCALIZADORES "

Mediante el desarrollo de esta investigación se busca responder el siguiente interrogante: ¿ Dado que el Contador Público no debe perder de vista su herramienta principal que es la de emitir su opinión sobre los Estados Financieros, no debemos separar el concepto de que su firma plasmada en las Declaraciones Tributarias no es más que una Certificación Dictaminada para el fisco, de que las cifras registradas en los libros son todas las operaciones reales, realizada por el contribuyente. Mirando de esta forma SE DEBE PRESENTAR UNA DECLARACION TRIBUTARIA FIRMADA CON SALVEDAD? ¿QUE EFECTOS PRODUCE PARA LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS UNA DECLARACION TRIBUTARIA FIRMADA CON SALVEDAD?.

OBJETIVOS GENERALES: Proponer el cumplimiento del Art. 597 del Dto.624 de 1.989. para presentar las declaraciones tributarias firmadas con salvedad, cuando se da el caso, e introducir el Dictamen Tributario, como prueba feaciente de la labor fiscalizadora del Contador Público.

JUSTIFICACION El propósito de este trabajo es resaltar la importancia de la firma del Contador Publico, como ente poseedor de Fé Pública, tal y como lo establece el Art. 1 de la Ley 43 de 1.990; y proponer el Dictamen en las Declaraciones Tributarias cuando en ellas encuentre alguna irregularidad, firmando las declaraciones con salvedad tal como lo estipula el Art. 597 del Decreto 624/89, para que no se vea afectada su investidura de fiscalizador de los bienes del estado y la sociedad.



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FUNDADA EN 1827

DIRECCION CENTRO CRA 6
No. 36 - 100
TELEFONOS 654486 - 654772
654774 - 654776
APARTADOS. AEREO 1382
POSTAL 195

2

CARTAGENA, COLOMBIA

COMITE DE GRADUACION
FORMATO DE EVALUACION DE ANTEPROYECTOS

FECHA: AGOSTO 10 DE 1994

TITULO: EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON
EFECTOS FISCALES

AUTOR (ES): CARMEN JULIA RAMIREZ RAAD y MONICA C. SOSSA G.

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

EVALUADOR: CARLOS CORTES MATTOS

Señor Profesor:

Estamos remitiéndole el citado Anteproyecto para su evaluación de acuerdo a las pautas que a continuación se detallan:

INSTRUCCIONES GENERALES: Una vez leído y analizado el anteproyecto califique cada ítem según la escala que aparece en el formato: 10 si lo considera Excelente; 8 indica que esta Bien; 6 indica Aceptable; 4 Deficiente y 2 Mal. Multiplique el porcentaje de ponderación del ítem por el valor de calificación otorgado (10, 8, 6, 4 ó 2) y anote el resultado en la Columna 1.. Al final sume todos los resultados anotados en la columna Uno (1). Este resultado no podrá ser superior a 100. Si tiene alguna duda respecto a cómo diligenciar el formato, favor consultar al DIES.

Atentamente,

GERMAN SIERRA ANAYA
Director D.I.E.S. Universidad
Económica y Social de Cartagena

Recibí:

Fecha:

NOTA: EL ANTEPROYECTO DEBE SER DEVUELTO AL D.I.E.S. EN UN
TERMINO DE OCHO (8) DIAS CONTADOS A PARTIR DE LA
FECHA DE RECIBO.

Vicky de A.

**ANALISIS Y EVALUACION DEL
MODELO ADMINISTRATIVO**

Prevé costos de planeación, ejecución y publicación de informe (2.5 %)

Prevé recursos humanos tanto en número como en calidad (2.5 %)

La prevision del tiempo en número como en calidad (2.5 %)

Se contempla quien financiará la investigación (2.5 %)

TOTAL PUNTOS

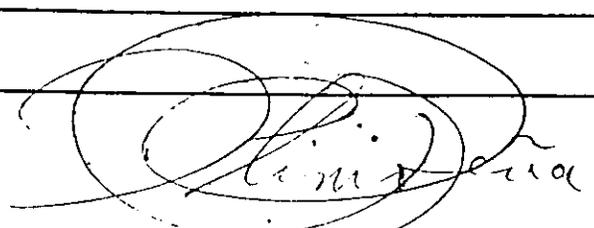
NOTA : Un puntaje de 70 o más indica aceptación del ante-proyecto.

No obstante si se encuentran diferencias en los puntos señalados con asteriscos (*) el anteproyecto debera someterse a mejoras por sus autores.

OK APROBADO

OBSERVACIONES :

Excelente	Bun	Aceptable	Deficiente	Muy	Poco
10	8	6	4	2	1



Evaluador



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
 FUNDADA EN 1827

DIRECCION CENTRO UBA 6
 No 36 100
 TELEFONOS 654486 654772
 654774 654776
 APARTADOS AEREO 1382
 POSTAL 195

CARTAGENA, COLOMBIA

7

COMITE DE GRADUACION
 FORMATO DE EVALUACION DE ANTEPROYECTOS

FECHA: AGOSTO 10 DE 1994

TITULO: EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON
 EFECTOS FISCALES

AUTOR (ES): CARMEN JULIA RAMIREZ RAAD y MONICA C. SOSSA G.

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

EVALUADOR: PLINIO PERA V.

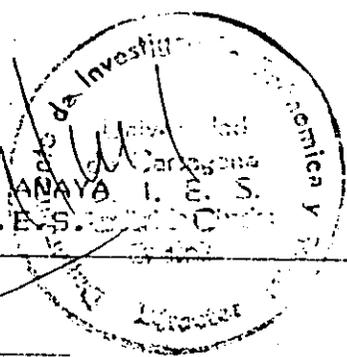
Señor Profesor:

Estamos remitiéndole el citado Anteproyecto para su
 evaluación de acuerdo a las pautas que a continuación se
 detallan:

INSTRUCCIONES GENERALES: Una vez leído y analizado el anteproyecto califique cada ítem según la escala
 que aparece en el formato: 10 si lo considera Excelente; 8 indica que esta Bien; 6 indica Aceptable;
 4 Deficiente y 2 Mal. Multiplique el porcentaje de ponderación del ítem por el valor de calificación
 otorgado (10, 8, 6, 4 ó 2) y anote el resultado en la Columna 1.. Al final sume todos los
 resultados anotados en la columna Uno (1). Este resultado no podrá ser superior a 100.
 Si tiene alguna duda respecto a cómo diligenciar el formato, favor consultar al DIES.

Atentamente,

GERMAN SIERRA ANAYA I. E. S.
 Director D.I.E.S.



Recibí:

Fecha:

NOTA: EL ANTEPROYECTO DEBE SER DEVUELTO AL D.I.E.S. EN UN
 TERMINO DE OCHO (8) DIAS CONTADOS A PARTIR DE LA
 FECHA DE RECIBO.

Vicky de A.

ANALISIS Y EVALUACION DEL MODELO ADMINISTRATIVO

Prevé costos de planeación, ejecución y publicación de informe (2.5 %)

Prevé recursos humanos tanto en número como en calidad (2.5 %)

La prevision del tiempo en número como en calidad (2.5 %)

Se contempla quien financiará la investigación (2.5 %)

Excelente	Bun	Aceptable	Deficiente	Mai	Precido
10	8	6	4	2	1

TOTAL PUNTOS

NOTA : Un puntaje de 70 o más indica aceptación del ante-proyecto.

No obstante si se encuentran diferencias en los puntos señalados con asteriscos (*) el anteproyecto debera someterse a mejoras por sus autores.

OBSERVACIONES :

Aprobado

[Handwritten signature]

Evaluador

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

9

PARA : DR. PLINIO PEÑA VILLAMIL
DE : COMITE DE GRADUACION
REFERENCIA : MONOGRAFIA DE GRADO
FECHA : 19 de Octubre de 1994

Para su consideración y estudio remito a usted, el Trabajo de Grado
Titulado:

EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON EFECTOS FISCALES.

Presentado por los señores: CARMEN JULIA RAMIREZ RAAD, MONICA CRISTINA SOSSA
GARRIDO.

Del Programa de: CONTADURIA PUBLICA.

ECONOMIA		ADMON DE EMPRESAS		CONTADURIA PUB.	
----------	--	-------------------	--	-----------------	--

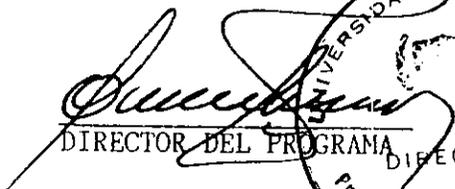
Sirvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando una X los términos de:

APROBACION
MERITORIA
LAUREADA
NO APROBADA

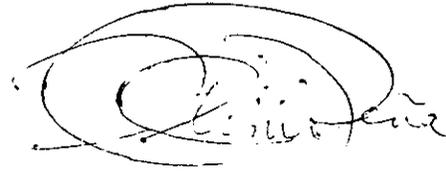
Observaciones: REPROBADA
Organizar la paginación, corregir referencias de igualdad y
ortografía. ENCUADERNAR

PLAZO DE ENTREGA: Treinta (30) días a partir de la fecha de recibida.

Cordialmente,


DIRECTOR DEL PROGRAMA

DIRECTOR


EL PROFESOR (Jurado)

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

11

PARA : DR. CARLOS CORTESMATTOS
DE : COMITE DE GRADUACION
REFERENCIA : MONOGRAFIA DE GRADO
FECHA : 19 de Octubre de 1994

Para su consideración y estudio remito a usted, el Trabajo de Grado
Titulado:
EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON EFECTOS FISCALES.

Presentado por los señores: CARMEN JULIA RAMIREZ RAAD, MONICA CRISTINA SOSSA
GARRIDO.

Del Programa de: CONTADURIA PUBLICA.

ECONOMIA		ADMON DE EMPRESAS		CONTADURIA PUB.	
----------	--	-------------------	--	-----------------	--

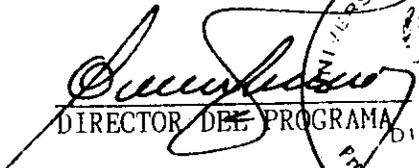
Sírvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando una X los términos de:

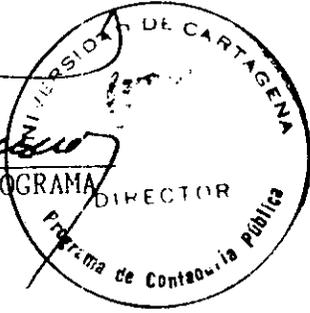
APROBACION Si
MERITORIA _____
LAUREADA _____
NO APROBADA _____

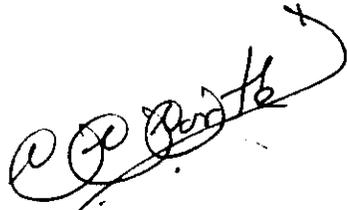
Observaciones: Corrección a los infinitos errores
de ortografía.

PLAZO DE ENTREGA: Treinta (30) días a partir de la fecha de recibida.

Cordialmente,


DIRECTOR DEL PROGRAMA


UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE ECONOMÍA
Programa de Contaduría Pública
DIRECTOR


EL PROFESOR (Jurado)

Cartagena, 14 de Octubre de 1994

Señores

COMITE DE GRADUACION

Facultad de Ciencias Económicas

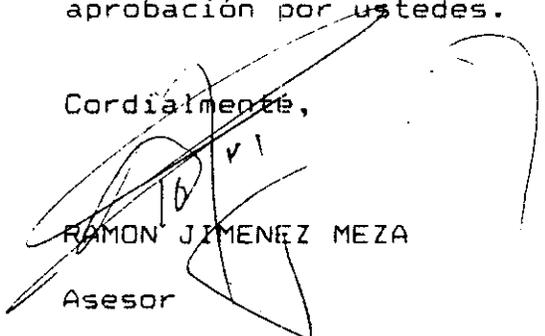
Universidad de Cartagena

E. S. M.

Estimados señores:

Atentamente me permito manifestarles que despues de haber estudiado y revisado el Proyecto de Monografia titulado "EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON EFECTOS FISCALES", en mi calidad de asesor de dicho trabajo, doy mi visto bueno para ser sometido a estudio y posterior aprobación por ustedes.

Cordialmente,



RAMON JIMENEZ MEZA

Asesor

Cartagena, Octubre 14 de 1994

Señores

COMITE DE GRADUACION

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Cartagena

E. S. M.

Estimados señores:

De la manera mas formal nos permitimos remitirles con la presente el Proyecto de Monografia titulado "EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO CON EFECTOS FISCALES", para ser sometida a estudios y a su posterior aprobación en el tiempo que ustedes tengan estipulado para tal fin.

Agradecemos de antemano la atención y el diligenciamiento de la presente.

Cordialmente,

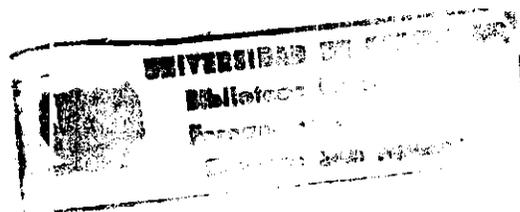

CARMEN JULIA RAMIRES RAAD


MONICA CRISTINA SOSSA GARRIDO

**EL DICTAMEN
Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO
CON EFECTOS FISCALES**

T
657.065
S715

16



EL DICTAMEN Y LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO
CON EFECTOS FISCALES

MONICA CRISTINA SOSSA GARRIDO
CARMEN JULIA RAMIREZ RAAD

Proyecto de grado presentado
al comité de graduación, como
requisito parcial para obtener
el título de Contador Público.

S C I B

00031900

UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA
Cartagena, 14 de Octubre de 1994

T A B L A D E C O N T E N I D O

	Pág.
0.0 INTRODUCCION	6
0.1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	8
0.1.1. OBJETIVO GENERAL	8
0.1.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS	8
0.2. MARCO TEORICO	10
0.2.1. ANTECEDENTES DE TIPO CONTABLE	10
0.2.2. ANTECEDENTES DE TIPO TRIBUTARIO	14
14,15,16 1. VALOR PROBATORIO CONTABLE	22
1.1. PRINCIPIOS PROCESALES DE LA PRUEBA TRIBUTARIA.	22
1.1.1 Principio de la Necesidad	22
1.1.2. Principio de la Eficacia de la Prueba	23
1.1.3. Principio de la Oficiosidad Probatoria	27
1.2. NOCION GENERAL DE LA PRUEBA CONTABLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO	28
1.3. MEDIO PARA HACER VALER LA PRUEBA CONTABLE EN EL PROCESO TRIBUTARIO	31
1.4. EFICACIA PROBATORIA DE LA PRUEBA CONTABLE	33
1.5. LA INSPECCION TRIBUTARIA	34
2. REGIMEN SANCIONATORIO	38

	Pág.
2.1. ANTECEDENTES	38
2.2. CLASIFICACION DE LAS SANCIONES	39
2.2.1. Sanciones Penales	40
2.2.2. Sanciones Administrativas	43
2.2.3. Sanciones Civiles	48
3. LA RESPONSABILIDAD LEGAL DE LOS CONTADORES	
PUBLICOS EN COLOMBIA	50
3.1. NORMAS QUE DEBE OBSERVAR EL CONTADOR PUBLICO	
EN EL EJERCICIO DE LA PROFESION	50
3.1.1. Etica Profesional	51
3.1.2. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas ...	58
3.1.3. Principios de Contabilidad Generalmente	
Aceptados	61
3.2. EL CONTADOR PUBLICO COMO AGENTE FISCAL	72
3.3. RESEÑA HISTORICA SOBRE LA FIRMA DEL CONTADOR	
EN LAS DECLARACIONES	73
3.4. COMCEPTOS BASICOS EN LA CERTIFICACION DEL	
CONTADOR PUBLICO	75
3.4.1. Idoneidad Profesional	75
3.4.2. Noción Legal de la Fé Pública	75
3.4.3. Noción Legal de la Contabilidad	77

	Pág.
3.5. LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y SUS INCIDENCIAS FISCALES	82
3.5.1. La Firma de como Contenido Obligatorio en las Declaraciones Fiscales	83
3.5.2. Efectos legales de la Firma en las Declaraciones Tributarias	86
3.5.3. Pruebas y Certificaciones Sustituidas por la Firma del Contador Público	90
3.5.4. Prerrogativas procesales Mediante la Firma del Contador Público	91
4. DICTAMEN PARA LAS AUTORIDADES FISCALES	93
4.1. FIRMA DEL CONTADOR CON SALVEDADES	98
4.2. MODELOS DE DICTAMEN CON SALVEDADES PARA LAS AUTORIDADES FISCALES	99
4.2.1. Dictamen General para Fines Fiscales	99
4.2.2. Dictamen con Salvedad de Principio	102
4.2.3. Dictamen con Salvedad de Inconsistencia	104
4.2.4. Dictamen con Salvedad de Alcance	106
5. CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFIA	110

O. I N T R O D U C I O N

El Contador Público está obligado a actuar en el ejercicio de su profesión, con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El criterio para imponer sanciones al Contador, de acuerdo con la Ley 6 de 1992 se basa en la violación a las normas que rigen a la profesión más que por los errores e inexatitudes que contengan las informaciones o certificaciones. Los Contadores que elaboran Estados Financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se les impondrá las sanciones del caso, en concordancia con los artículos 659 y 659-1 del Estatuto Tributario. También habrá sanciones para las sociedades de Contadores Públicos cuando no demuestren que de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Acetadas ejerzan un control de calidad del trabajo.

Por lo anterior la firma del Contador Público en las Declaraciones Tributarias es una certificación fidedigna de la realidad económica del ente declarante, para las declaraciones

que presenten irregularidades se podrá acoger el Contador Público al artículo 597 del Decreto 624 de 1989 del Estatuto Tributario, en donde consta que se puede firmar Declaraciones Tributarias con salvedades.

Por lo tanto el Contador toma como herramienta técnica para precisar mejor el alcance de su responsabilidad, el establecimiento del Dictamen Fiscal.

Este trabajo pretende dar a conocer un poco más tres aspectos importantes y fundamentales en el ejercicio de la carrera.

- La Contabilidad como soporte legal.
- Las sanciones en que se puede incurrir por la no observancia de las disposiciones legales.
- La firma del Contador Público, responsabilidad que ello conlleva Este último aspecto da origen a presentar un dictamen dirigido a las autoridades fiscales.

Del juicioso estudio de las normas y reglamentaciones existentes, el Contador podrá evaluar y estimar el alcance de su responsabilidad cuando firme, certifique o dictamine los Estados

7

Financieros o cualquier otra situación en que requiera la participación de éste profesional.

0.1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

0.1.1. OBJETIVO GENERAL

Proponer el cumplimiento del Artículo 597 del Decreto 624 de 1989, para presentar las declaraciones tributarias firmadas con salvedad, cuando se de el caso e introducir el Dictamen Fiscal como prueba fehaciente de la labor fiscalizadora del Contador Público.

0.1.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

Establecer pruebas tributarias donde se pueda evaluar la realidad de las declaraciones presentadas.

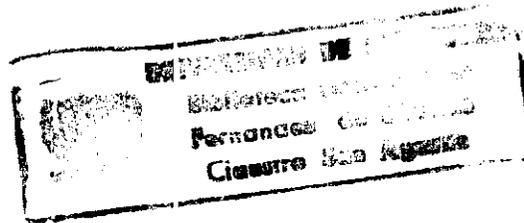
Determinar pautas de evaluación acerca de la actuación de los Contadores Públicos mediante un estudio de campo en el cual se analicen las actividades del ejercicio contable y destacar las sanciones en que se puede incurrir por la no obsevancia de las disposiciones oficiales.

Contribuir con la Administración de Impuestos para la consecución

de declaraciones tributarias con contenidos amplios de los Estados Financieros, introduciendo el concepto de Dictamen Fiscal.

Resaltar la responsabilidad legal, moral y ética del Contador como Ente Fiscal, ya que el Estado lo reviste de confianza legal y de Fé Pública sobre la veracidad de los resultados de la actividad económica.

Diseñar modelos de dictámenes tributarios, con los cuales el fisco satisfaga los mismos objetivos que tiene un dictamen emitido para una Asamblea de Accionista.



0.2. MARCO TEORICO

0.2.1. ANTECEDENTES DE TIPO CONTABLE

Desde el nacimiento de la Contaduría Pública en Colombia, esta ha tenido una evolución progresiva tanto en el campo profesional como en materia reglamentaria a nivel gubernamental.

Los profesionales se han preocupado más por el aspecto técnico, descuidando un poco los regímenes y reglamentaciones que el estado ha ido implementado para comprometer su responsabilidad ante este.

Mucho antes de la promulgación de la Ley 145 de 1960, en Colombia ya existían normas que sancionaban hechos relativos con la información suministrada al fisco y se marcaban pautas para sentar como base de la información fiscal, la contabilidad mercantil.

En 1960 el gobierno reglamentó el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia y a partir de ese momento nació como profesión el ejercicio contable. Pero solo hasta 1982 se hizo conciencia de la importancia de esta profesión y se fue elevando el nivel profesional del Contador Público, al

otorgársele una mayor confiabilidad en sus funciones dándole la facultad de dar "Fé Pública".

La anarquía que existía en materia de normas contables dio sus frutos en 1986, para aquellos investigadores contables que lograron que el gobierno promulgara el Decreto 2160 y posteriormente el Decreto Reglamentario 2553 de 1987. Las normas que contienen han sido debatidas incesantemente en foros y agremiaciones de la profesión. Esto nos llevó a otras adiciones, como el Decreto 1798 de 1990 y el Decreto 2912 de 1991. Posteriormente se reglamentó la profesión del Contador Público con la Ley 43 de 1990. Pero la más reciente actualización de los principios y normas de la contabilidad mercantil quedó consignada en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, modificando el Plan Unico de Cuentas.

A continuación enunciaremos otros Decretos importantes:

Decreto 818 de 1936, por el cual se sancionan a los contadores que elaboren balances falsos para fines fiscales.

La Ley 145 de 1960, por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión contable.

Decreto 1651 de 1961, Art. 79; de la calidad de copias auténticas de los certificados.

Artículo 133, sanciones a los Contadores que autoricen balances inexactos.

Decreto 410 de 1971, por el cual se expide el Código de Comercio y este a su vez reglamenta algunos aspectos de la contabilidad mercantil, en los artículos 48, 49, 58, 62, 78, 157 y 293.

Decreto 1776 de 1973, por el cual se reglamentan algunos artículos de la Ley 145 de 1960.

Artículo 1o: Todo Contador Público, ya sea titulado o autorizado, acreditará su competencia profesional en un acto colocando el número de su matrícula al pie de su firma autógrafa.

Decreto legislativo 2053 de 1974. Art. 33, forma de llevar la contabilidad. Art. 40: libro de contabilidad como medio de prueba.

Decreto legislativo 2821 de 1974. Art. 4, 30 y 64;
Certificaciones del Contador Público acerca de costos en divisas
extranjeras.

Decreto 1495 de 1978. Art. 1 y 2: son de gran utilidad para el
contador ya que si se tiene el debido cuidado en los soportes a
los documentos contables, no se incurrirá en inexactitudes
contable y tributarias que son sancionables para el contador.

0.2.2. ANTECEDENTES DE TIPO TRIBUTARIO.

En cuanto a normas tributarias, el decreto legislativo 2053 de 1954, enuncia con mayor detalle y en forma ordenada algunos conceptos básicos y criterios contables de uso en Colombia.

El Decreto 624 de 1989, da facultades para compilar en un solo texto las Normas Tributarias dando origen al estudio tributario que es quizás la norma más importante y de más reciente promulgación, actualizándolo constantemente hasta la fecha.

A continuación relacionamos algunas normas tributarias que han tenido incidencia en la responsabilidad del contador y su firma en las declaraciones tributarias:

Ley 78 de 1935. Art. 9: por el cual se dan indicios para mantener como base la contabilidad para liquidar el tributo fiscal.

Ley 81 de 1960, aparición del balance en el formulario tributario.

Decreto 1651 de 1961. Art. 78; del valor preferencial de los asientos contables sobre la información tributaria.

Artículo 88; de la fuerza probatoria del dictamen pericial.

Ley 38 de 1969. Art. 10, Sanciones: los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el Art. 4o, quedan sometidos a las mismas sanciones preventivas en la Ley Penal, para los empleados públicos que incurran en las apropiaciones indebidas de fondos del tesoro público.

Los retenedores que declaren lo retenido por suma inferior a la real, o expidan certificados por sumas distintas a la retenida, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal por el delito de falsedad.

Tratándose de sociedades y personas naturales quedan sometidas a esta mismas sanciones, las personas encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en esta Ley. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva administración o recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal cargo, de no hacerlo las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado (ver sanciones

penales).

Decreto 2821 de 1974. Art. 34; de los hechos irregulares en el control tributario.

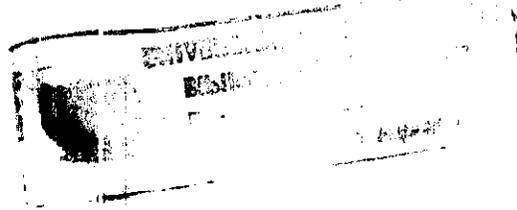
Decreto 187 de 1975. Art. 68: para aceptar deducciones por conceptos de regalías y otros beneficios originados en contratos por importación.

Artículo 81: requisitos para la aceptación de deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

Ley 52 de 1977. Art. 32: la determinación de tributos y la medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto a estos sean compatibles con aquellos.

Artículos 36: los hechos consignados en las declaraciones de terceros, o en respuesta de estos a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

Cuando el contribuyente invoque tales testimonios, estos sufriran efectos, siempre y cuando las declaraciones o



17

respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien lo aduzca como prueba (ver principio de eficacia de la prueba).

Artículo 37: la administración podra ordenar la exhibición y examenes parcial o general de los libros, comprobantes y documentos del contribuyente legalmente obligado a llevar contabilidad para verificar con exactitud de las declaraciones o para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no (ver principios de la oficiosidad probatoria).

Decreto Reglamentario 825 de 1978. Art. 21: para poder ser apreciadas las pruebas deberán solicitarse, practicarse y allegarse al proceso, regular y oportunamente cuando las disposiciones legales lo exijan. Los requisitos y pruebas deberán cumplirse y presentarse junto con la declaración o sus adiciones. Este decreto es referenciado en el capítulo de Valor Probatorio Contable.

Decreto 1023 de 1982. Art. 15: prueba a favor de los libros de contabilidad del contribuyente (ver Principios de la Oficiosidad Probatoria).

Decreto Ley 2920 de 1982. Art. 23: autorización de la

Superbancaria para imponer multa por Un Millon de Pesos, ajustables anualmente.

Decreto 1023 de 1983. Art. 4o: firma la Declaración de Renta y Coplementario por el Contador Público.

Artículo 5 y 6: suspensión de información, Certificado, si la declaración de renta está firmada por Contador Público.

Artículo 9: sanciones a los Contadores Públicos que autoricen declaraciones tributarias inexactas.

Ley 9 de 1983. Art. 90: sanciones a lo Contadres Públicos cuando se determina un mayor valor del impuesto de 20% o más.

Artículo 97: los libros se deberán exhibir en las oficinas del contribuyente.

Artículo 98: las certificaciones del Contador Público ante la Administración de Impuesto.

Decreto 3410 de 1983. Art. 12: firma del Revisor Fiscal en las Declaraciones de Renta.

Artículo 16: hechos que certifiquen la firma del Contador

Público o Revisor Fiscal.

Artículo 17: firma de la Declaración de Renta con salvedades.

Decreto 3541 de 1983, la firma del Contador Público en la Declaraciones de Renta.

Decreto 80 de 1984, relación de las certificaciones necesarias para ser aceptadas como costo y deducciones tributarias.

Artículo 21, ordinal b: la firma del Contador reemplaza las pruebas, certificaciones y relaciones que deben acompañar a la declaración de renta.

Decreto 1354 de 1987. Art. 2: notificación personal.

Artículo 5: plazo para presentar los libros ante la administración de impuestos.

Decreto 2503 de 1987. inspección tributaria.

Artículo 79: valor probatorio de la firma del Contador Público.

Decreto 624 de 1989. Art. 597: las declaraciones tributarias podran firmarse con salvedad.

Artículo 742: régimen probatorio. Las decisiones de la

administración deben fundarse en los hechos probados.

Artículo 743: idoneidad de los medios de pruebas.

Artículo 744: oportunidad para llevar pruebas al expediente.

Artículo 745: las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente.

Artículo 746: presunción de veracidad.

Artículo 778: inspecciones tributarias, derecho de solicitar la inspección.

Artículo 779: inspección tributaria de oficio.

Artículo 780: lugar de presentación de los libros de contabilidad.

Artículo 781: la no presentación de los libros de contabilidad, será indicio en contra del contribuyente.

Artículo 782: se presume que el acta coincide con los libros de contabilidad.

Artículo 783: casos en los cuales debe darse traslado del acto.

Artículo 784: prueba pericial, designación de peritos.

Artículo 785: valorización del Dictamen.

**

1. VALOR PROBATORIO CONTABLE

Los datos e informaciones suministrados por el contribuyente al estado, deben concordar y reflejar la realidad de las operaciones con los registros contables.

En el campo tributario se utilizan los mismos medios probatorios consagrados en el derecho civil: confesión, documentos, estimonios, indicio, peritazgo, inspección judicial o administrativa.

1.1. PRINCIPIOS PROCESALES DE LA PRUEBA TRIBUTARIA

Para llevar a cabo el proceso tributario en mención se debe contar con los siguientes principios fundamentales, que nos confirmaran la validez de las pruebas aportadas.

1.1.1. Principio de la necesidad. Los hechos en que se fundamenta la liquidación oficial, la sanción o la decisión judicial, deben estar demostrados por pruebas aportadas al

proceso. Se prohíbe que el funcionario falle de acuerdo con su conocimiento personal de los hechos.

El artículo 21 del decreto 825/79, el artículo 32 de la ley 52 de 1977 y los artículos 742, 743, 744 y 746 del decreto 624 de 1989, están orientados bajo la inspiración de este principio.

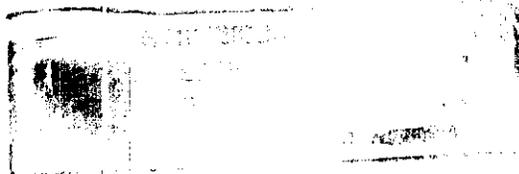
1.1.2. Principio de la eficacia de la prueba. Las pruebas deben ser susceptibles de valoración legal por lo tanto deben ser pruebas legalmente admisibles, lo anterior por cuanto la ley niega en determinados casos valor a ciertas pruebas y de ellas se dice que son legalmente ineficaces, tal es el caso, contemplado en el inciso 2 del artículo 36 de la ley 52 de 1977, le niega valor probatorio a las declaraciones de renta de terceros presentados por ellos después del requerimiento practicado al contribuyente que invoca su contenido como medio de defensa.

En el campo judicial quien debe valorar la prueba y decidir sobre el mérito o valor de convicción de una prueba o una de ellas, es el juez, a nivel de la administración tributaria dentro de la vía gubernativa, esta es juez y parte, razón por la cual deja la posibilidad de un proceso contencioso ante los tribunales administrativos.

Una prueba es idónea cuando es suficiente para demostrar un hecho y por el contrario es improcedente cuando por su naturaleza o por disposición legal no es el medio admisible para demostrar un hecho. Para determinar la idoneidad de un medio probatorio debe tenerse presente el siguiente orden:

- Las leyes tributarias que exijan prueba especial para demostrar un hecho.
- Las leyes que regulan el hecho por demostrar en forma especial.
- Si no existe tarifa legal, la prueba idónea es la que tenga mayor relación con el hecho por demostrar y, a su vez, que produzcan mayor grado de certeza conforme a las reglas de la sana crítica.
- Principio de la contradicción: permitirle al contribuyente la explicación y aclaración de toda duda u omisión para la correcta determinación del tributo, así como la oposición contra las pruebas que aporte la administración tributaria al expediente.

Los medios de prueba como los certificados tiene calificación en



las normas tributarias por ejemplo el artículo 79 del decreto 1651/61, enumera en que casos los documentos tiene el valor de copias auténticas.

En otras situaciones califica las declaraciones tributarias, de terceros, como pruebas testimoniales sujetas a los principios de contradicción y publicidad. (artículo 36 ley 52/77).

La administración puede calificar la eficacia probatoria con base a las reglas de la sana crítica, (artículo 32 ley 52/77 y artículo 88 decreto 1651/61).

Los medios probatorios aplicables en materia tributaria, son los instrumentos o elementos que utiliza el contribuyente, el funcionario contribuyente, el funcionario administrativo competente o el juez, para demostrar el hecho y se entiende por pruebas, las razones o motivos que sirven para llevarle al llevarle al funcionario administrativo o al juez, la certeza sobre los hechos.

Los medios de prueba aplicables en materia tributaria son los señalados en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil, en cuanto éstos sean compatibles con

aquellos, se mencionan los siguientes:

Articulo 252 Código de Procedimiento Civil. Se presumen auténticos los libros de comercio debidamente registrados y llevados en legal forma.

Articulo 271; Código de Procedimiento Civil, Libros de Comercio, dan fé en los procesos entre comerciantes siempre que sean llevados en forma legal, en las demas cosas solamente daran fé en contra del comerciante que los lleve.

Articulo 288 Código de Procedimiento Civil. Exhibición de libros y papeles del comerciante, se harán en el establecimiento de comercio de comercio ante un juez.

Articulo 778 Decreto 624 de 1989. Derecho de solicitar la inspección tributaria, si se solicitan con la intervención de testigo actuario, nombrado uno por el contribuyente y otro por la oficina de impuesto.

Articulo 779 Decreto 624 de 1989. Inspección Tributaria de Oficio, para verificar la exactitud de las declaraciones o para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no.

Articulo 780 Decreto 624 de 1989. Lugar de presentación de los

libros de contabilidad.

Artículo 781 Decreto 624 de 1989. La no presentación de los libros de contabilidad, será indicio en contra del contribuyente.

Artículo 782 Decreto 624 de 1989. En la diligencia de inspección se levantan en acta. Se presume que el acta coincide con los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Artículo 784 Decreto 624 de 1989. Designación de peritos , para efectos de pruebas periciales, designando a una persona o entidad especializada en la materia. El fallador valorará los dictámenes dentro de la sana crítica.

Artículo 785 Decreto 624 de 1989. Valoración del dictamen. Pericial; sera aplicada por la administración de impuestos conforme a las reglas de la sana crítica y teniendo en cuenta la calidad del trabajo presentado, el cumplimiento que se haya dado a las normas legales relativas a impuestos, las bases doctrinarias y tecnicas en que se fundamente y a la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos o conclusiones.

1.1.3. Principio de la oficiosidad probatoria. Este principio

rige directamente en todos los campos del derecho. Con este principio queda eliminado el sistema consistente en que solo las partes involucradas en las contienda pueden pedir y solicitar pruebas, en el campo del derecho tributario, el artículo 37 de la ley 52/77 y el artículo 15 de Decreto 3803/82 consagran el principio enunciado.

Este principio de la oficiocidad se relaciona con el tema de la carga de la prueba del proceso tributario, ésta puede desplazarse de una parte a la otra. En el proceso de fiscalización el que inicia es normalmente el funcionario y en el proceso de discusión de la obligación tributaria oficialmente determinada, es el contribuyente.

En materia tributaria la carga de la prueba ha de analizarse a partir de la situación más generalizada en que se encuentren las partes o sea, a partir de la presunción legal de veracidad de la declaración tributaria presentada por el contribuyente cuando cumple con los requisitos legales y reglamentarios para que tal declaración se encuentre amparada por presunción de veracidad, supuesto legal que hace que la incumbencia de la carga probatoria sea del fisco.

1.2 NOCION GENERAL DE LA PRUEBA CONTABLE EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La actividad probatoria en el derecho tributario, ha de analizarse apartir de la situación más generalizada que parte de la declaración tributaria que constituye un medio de prueba fundamental que contiene una confesión, estando por ello preservada por presunción de veracidad.

Con el objeto de consolidar o desvirtuar esta presunción , existen procedimientos tendientes a producir pruebas de otra indole dentro del proceso tributario.

Las principales pruebas sobre el particular son los documentos privados del propio contribuyente contenidos fundamentalmente en su contabilidad y archivos; en los registros oficiales; en el testimonio contenido en las declaraciones de otros contribuyentes.

Para el derecho general y para el derecho tributario en particular, la contabilidad es un sistema de registro, conservación, análisis e información de la misma, constituida por datos económicamente relevantes; la contabilidad goza de protección constitucional y se encuentra regulada por la Ley y su objetivo básico en el campo del derecho es servir de prueba documental en la medida que sea invocada o aportada al proceso

su contenido en respaldo de pretensiones en disputa o bien entre particulara o entre éstos y el Estado.

El artículo 38 de la Constitución Nacional señala cuando se puede exigir la exhibición de los libros y demás papeles y el código de comercio hace la regulación legal en los artículos 61 a 66.

En el campo del derecho tributario se cuentan como normas reguladoras los artículos 33,34 y 40 del Decreto 2821/74, artículo 37 de la Ley 52/77 y el artículo 15 del Decreto 3803/82.

La administración podrá ordenar el exámen total o parcial de los libros, comprobantes, documentos del contribuyente legalmente obligado a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones o para establecer la existencia de hechos gravables o no.

Es por ello que la exhibición de la contabilidad no puede exigirse sino para verificar la exactitud de las declaraciones y comprobar la existencia de hechos gravables a fin de obtener una correcta y oportuna determinación de los impuestos.

En principio la contabilidad no tiene caracter de plena prueba en relación con aquellas situaciones en que el fisco puede oponerle

otra prueba como las señaladas, y tendrá carácter de plena prueba cuando el fisco no pueda oponerle otra prueba que desvirtúe su contenido.

1.3 METODOS PARA HACER VALER LA PRUEBA CONTABLE EN EL PROCESO TRIBUTARIO

Para hacer valer la prueba contable en el proceso tributario existen dos formas :

- Mediante inspección administrativa ordenada por las oficinas de impuestos o a solicitud del propio contribuyente.
- Mediante certificación del contador público o revisor fiscal, con base a las facultades que le confiere el artículo 9 de la Ley 145 de 1960 en concordancia con el artículo 98 de la Ley 9 de 1983.

Como se sabe el contador no solo puede certificar sobre la existencia y el registro de los libros de contabilidad del contribuyente, sino también sobre las operaciones asentadas en ellos y debidamente respaldados por comprobantes internos y externos. La ley otorga al certificado del Contador Público la presunción de veracidad sobre actos que le consten concretados en

la contabilidad misma; igualmente se presume autenticos los documentos privados que respaldan los asientos en libros por hacer parte integrante de la contabilidad, al tenor del artículo 51 del Código de Comercio, sobre esos derechos objetivos se refiere al Contador Público en el certificado.

Los artículos 97 y 98 de la Ley 9/83, establecen claramente estas dos vías, el primero al indicar que la obligación de presentar los libros de contabilidad consagrada en el artículo 15 de Decreto 3803, solo podrá exhibirse en las propias oficinas de estos, en la medida en que esten obligados a llevarlos.

Es conveniente indicar que el artículo 2 del Decreto 1354/87 señala que cuando la administración ordene la exhibición de los libros, se dispondrá de un término hasta de cinco días para exhibirlos si la solicitud se formula por escrito o de 8 días si es por correo; y el segundo o sea, el artículo 98, al señalar que cuando se trate de presentar en las oficinas de impuestos pruebas contables, basta con las certificaciones de los Contadores o Revisores Fiscales expedidas de conformidad con las normas legales vigentes, conservando la administración la facultad de hacer las verificaciones ulteriores y las respectivas comprobaciones.

La expedición de esta última norma de la Ley 9/83, derogó todas las disposiciones reglamentarias y circulares que exigían presentar fuera del certificado del Contador o Revisor Fiscal, las copias auténticas de asientos y comprobantes en orden a comprobar los factores que implicaban un menor gravamen para el contribuyente.

1.4 EFICACIA PROBATORIA DE LA PRUEBA CONTABLE

La eficacia probatoria de los libros proviene principalmente de llevar la contabilidad conforme a las prescripciones legales, (artículo 19 Código de Comercio), en una técnica comercial cuya inobservancia acarrea que jurídicamente sus libros y papeles tengan valor probatorio en su contra.

Las leyes exigen que las operaciones se lleven en orden cronológico haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que los respaldan y además exigiendo que entre estos y aquellos existan la debida correspondencia.

Es importante destacar el hecho de que todo certificado de Contador Público o Revisor Fiscal, es un medio de prueba que cumple la función de hacer conocer la realidad contable para

aplicar el derecho al hecho motivo de controversia.

En todo certificado, se debe agotar en lo posible los numerales enunciados en el artículo 40 del Decreto 2821/74, que es una de las disposiciones que le concede el valor de prueba suficiente a la contabilidad.

El Consejo de Estado en sentencia de abril 3 de 1987, afirma la contabilidad es un todo integral, un conjunto de pruebas escritas, cuyos elementos son los libros, los comprobantes internos y externos y los documentos que respaldan unos y otros.

La Certificación del Contador Público recae sobre la contabilidad a menos que su alcance se restrinja expresamente a una parte de ella. Los libros de contabilidad debidamente registrados, se presumen auténticos y si los soportes hacen parte de aquellos, estos estarán igualmente amparados por la presunción.

1.5.- LA INSPECCION TRIBUTARIA

La Inspección Tributaria es la prueba principal del Derecho Tributario. Los contribuyentes, agentes retenedores, son sometidos a las visitas de funcionarios de la Dirección General



35

de Impuestos Nacionales, puesto que la fiscalización está fundamentada en ella.

El derecho 1651 de 1961 técnica la inspección ocular y establece el procedimiento para su realización.

El artículo 89 autoriza al contribuyente a solicitar la práctica de la inspección ocular y el artículo 92 establece que los datos consignados en el acta de inspección contable se presume que fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad del contribuyente.

El Decreto 2503 de 1987 denomina a la inspección ocular, inspección tributaria y los artículos que deroga expresamente del Decreto 1651, son sustituidos por normas del mismo contenido de las derogadas.

Por su parte el Decreto 624 de 1989 Estatuto Tributario, consagra la inspección Tributaria entre los medios de prueba específicamente en los artículos 778 a 783.

El nuevo nombre que la Ley a dado a la inspección ocular - Inspección Tributaria - permite a la Administración fiscalizar no solamente el cumplimiento de las normas sobre contabilidad

S C I B
00031900

que ordenan las disposiciones impositivas, tambien el cumplimiento de otras obligaciones tales como la expedición de certificados de retenciones, el recaudo y pago de las retenciones en la fuente, la expedición de facturas que cumplan los requisitos establecidos en la Ley, etc.

Entonces la Inspección Tributaria es el medio probatorio idóneo y conducente para que las administraciones de impuestos produzcan multiples liquidaciones oficiales y resoluciones sancionatorias contra los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes.

La Inspección Tributaria debe seguir las siguientes etapas procesales :

- La resolución que ordena la exhibición e inspección debe ser expedida por funcionario competente.
- Comunicar al contribuyente, responsable o agente retenedor, el objeto de la inspección y el término de duración de la misma. Así como tambien el funcionario comisionado para practicar la diligencia.
- Notificación de la Resolución , esta puede ser por correo,

personalmente. Cuando se utiliza el correo para enviar la notificación, debe hacerse a la dirección informada por el contribuyente y los plazos comienzan a partir de la fecha de introducción al correo.

La notificación personal debe hacerse al contribuyente, responsable o agente retenedor. Si es persona jurídica deberá notificarse al representante legal.

Notificada en forma legal la resolución, el contribuyente responsable o agente retenedor, debe permitir la diligencia de acuerdo a los términos del artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, para la exhibición de los libros de contabilidad.

- Una vez exhibidos los libros y demás papeles anexos o iniciada la diligencia, el funcionario procede al examen e identificación de los hechos conforme a lo ordenado en el auto comisorio. Cuando haya terminado el funcionario debe elaborar un acta suscrita por él, en la cual incluye las observaciones y conceptos que formule al contribuyente. La información que se consigne en el acta de la inspección contable se presume que fue tomada fielmente de los libros de contabilidad del contribuyente y se ciñen a la cuestión discutida o investigada de acuerdo al auto comisorio.

2.- REGIMEN SANCIONATORIO

Con las mayores facultades entregadas al contador público se han creado más y rigurosas responsabilidades y sanciones que lo presionan bajo severas amenazas a que cumpla de manera estricta con sus funciones.

2.1 ANTECEDENTES

Las sanciones a las actuaciones de los contadores públicos, estaba expresamente consagrada desde la expedición del decreto 818 de 1936, (reglamentario de la Ley 78/35), que establecía sanciones para aquellos que elaboran balances falsos para fines fiscales, posteriormente ampliada en el Decreto 1651 de 1961.

La Ley 145 de 1960, (artículo 11), asimila los contadores públicos cuando ellos ejecutan actividades propias de su profesión , pero por ello no debe entenderse que pueden ser responsables por hechos que en sí resultan ajenos a su ciencia contable. Cosa distinta ocurre en aquellos países donde la actuación del Contador Público en asuntos impositivos constituyen

por disposición legal una Opinión Tributaria por Contador Público, de cuyo alcance aun se encuentra lejos su actual intervención la cual debe circunscribirse a lo que le compete a fin de evitar se le sancione por hechos que escapen a su actual responsabilidad.

Lo que no significa descartar que en un futuro se desplace hacia el contador público la función de emitir una opinión tributaria respecto de los denuncios impositivos de los contribuyentes.

Otra de las modificaciones introducidas por la legislación tributaria de 1992 - 1993, lo constituye el hecho de que ahora no importa que exista o no vinculación laboral del contador público respecto de la empresa de la cual certifica. Al firmar las declaraciones tributarias de acuerdo con las condiciones y cuantías fijadas por la norma, brinda al estado una información más fidedigna y segura sobre los datos incluidos en el denuncia tributario, autorizando o certificando balances, estados financieros y asientos contables.

2.2 CLASIFICACION DE LAS SANCIONES

Los principales aspectos del régimen sancionatorio vigente,

sobre las responsabilidades que le atañen a los contadores públicos, a diferencia de lo establecido con respecto a los demás profesionales, concurren todas las ramas del derecho ordenando sanciones de todo tipo. Para los contadores públicos se han legislado sanciones penales, administrativas, tributarias, civiles, comerciales, laborales y morales. Por ello para desentrañar las incidencias de este sistema intimidatorio hace falta consultar las legislaciones indicadas, al igual que la ley reguladora de la profesión.

Clasificando las sanciones se puede afirmar que son de 3 tipos :
Administrativas, penales y civiles.

2.2.1. Sanciones penales. En el ambito penal, los contadores pueden incurrir en hechos como la falsedad en sus diversas modalidades al certificar declaraciones tributarias, balances o dictámenes parciales, además del fraude procesal y otras figuras que se sancionan con penas privativas de la libertad.

El contador público se ha asimilado a los funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales, por conductas cometidas a título de culpa o de dolo que constituyan hechos punibles en el ejercicio de sus funciones, según lo dispone el artículo 11 de la Ley 145 de 1960.

Por otra parte el contador público o revisor fiscal se encuentra obligado a guardar reserva sobre los libros de contabilidad y los papeles de comercio de la empresa, bajo la amenaza de que la violación de esta reserva puede sancionarse penalmente. El artículo 62 del Código de Comercio remite a la norma penal encargada de sancionar la divulgación o empleo de documentos reservados en provecho propio o ajeno, estableciendo una sanción de arresto de seis meses a dos años, cuando la conducta realizada no constituya un delito sancionado con pena mayor. (Artículo 289 del Código Penal).

También los Contadores y Revisores Fiscales pueden ser responsabilizados penalmente por el delito de falsedad en los balances, cuando ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en estos, además de responder por los perjuicios que se causen por su conducta, según el artículo 157 del Código de Comercio. Igualmente al responsabilizarse penalmente a los retenedores que declaren lo retenido por suma inferior a la real o expidan certificados por sumas distintas a las legales, pueden involucrarse los contadores pues tratándose de sociedades u otras entidades, responden las personas naturales encargadas del cumplimiento de las obligaciones inherentes a la retención en la

fuelle, según lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley 38 de 1969.

El revisor fiscal que, a conciencia autorice balances con inexactitudes graves, o rinda información a la superintendencia de sociedades a la asamblea o a la junta de socios con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previsivas por el Código Penal por la falsedad en documentos privados, como lo ordena en el artículo 212 del código de comercio. (Artículo 221 del Código Penal).

Otra situación de responsabilidad penal por el delito de falsedad está contenido por el artículo 293 del Código de Comercio, cuando dice: Los administradores que suministren datos a las autoridades, o expidan constancias o certificados discordantes con la realidad contable, serán sancionados en la forma prevista en el artículo 221 del Código Penal.

Cuando para provocar suscripción de acciones se den a conocer como accionistas de la propiedad o como administradores de la empresa a personas que no tengan tales cualidades, o cuando a sabiendas que publiquen inexactitudes graves en los anexos a los correspondientes prospectos, el artículo 395 del Código de

Comercio, establece que los administradores de la sociedad y sus revisores fiscales incurrirán en las sanciones previstas por el delito de falsedad en documentos privados.

Igualmente se sancionará a los contadores que autoricen balances que adolezcan de dichas inexactitudes. (Artículo 221 de Código Penal).

2.2.2 Sanciones Administrativas. Es claro para todo profesional de la contaduría pública que las normas contenidas en los artículos 216 y 217 del Código de Comercio, permiten a la superintendencia sancionar a los Revisores Fiscales por el incumplimiento de sus funciones legales contenidas en el artículo 207 del citado código.

Dichas sanciones pueden consistir en multas de veinte mil pesos o más, suspensión del cargo de un mes a un año, según la gravedad de la falta y en el caso de reincidencia las anteriores sanciones podrán doblarse y podrán imponerse la interdicción permanente o definitiva para ejercer el cargo de Revisor Fiscal.

El artículo 23 del Decreto Ley 2920 de 1982, autoriza al superintendente bancario para imponer multas hasta por un millón

de pesos ajustables anualmente de acuerdo a los indices de precios al consumidor que suministre el DANE, por cualquier violación de las normas legales o estatutarias de la entidad a la cual se halla vinculado al Revisor Fiscal. Tambien el superintendente podrá exigir la remoción inmediata del Revisor Fiscal infractor.

Los contadores públicos pueden sancionarse también con la suspensión de su inscripción profesional hasta por un (1) año, cuando hubieren incurrido y sean debidamente comprobadas cualquiera de las siguientes causales: (Artículo 19, ley 145 de 1960).

- Haber ejecutado actos violatorios del Código de Etica Profesional que dictara la Junta Central, cuando la gravedad de ellos no justifique la cancelación.
- La enajenación mental la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave que lo inhabiliten temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
- Las demas previstas en las leyes.

También se amenaza con la cancelación de la inscripción profesional de los contadores públicos, cuando el profesional halla incurrido y sean debidamente comprobadas las siguientes causales: (Artículo 20, ley 145 de 1960).

- Haber violado la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en ejercicio de su profesión.
- Haber sido condenado por cualquiera de los delitos indicados en el numeral 3 del artículo 7 de la ley 145 de 1960.
- Haber ejercido actividades o funciones adscritas a los contadores públicos, durante el tiempo de suspensión de la inscripción.
- Haber fundado la solicitud de inscripción en documentos que posteriormente fueren encontrados inexactos, falsos o adulterados.
- Haber ejecutado actos que violaren gravemente la ética profesional señalados en el código de la materia.

También en la ley tributaria se hallan consagradas causales para cancelar la inscripción del contador público. El artículo 133

del Decreto 1651 de 1961, dispone que los Contadores, Auditores Revisores Fiscales que lleven o permitan llevar contabilidad, o que elaboren o autoricen balances, estados de ganancias y perdidas y copias de asientos contables que se demuestre que son inexactos por cualquier aspecto, incurrirán en la sanción señalada en el artículo 20 de la Ley 145 de 1960.

Igualmente a raíz de la Reforma Tributaria de 1982-1983, con la vinculación del Contador Público a la declaración tributaria, se creo una nueva figura hoy vigente en el artículo 90 de la Ley 9 de 1983 y para cuya aprobación se motivó por el gobierno con los siguientes argumentos: al involucrarse en la declaración tributaria la firma del Contador o Revisor Fiscal, surge una responsabilidad frente a la Administración Tributaria, la cual se materializa en la certificación que suministra sobre los datos contenidos en la declaración y en las sanciones que deben imponerse cuando se hayan incurrido en una inexactitud.

Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor por impuesto del veinte por ciento o mas, en relación con el impuesto determinado en la liquidación privada, sin que ningún caso sea inferior a novecientos veinte mil pesos y dicho mayor valor se origine en la inexactitud de los

datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al Contador o al Revisor Fiscal según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un (1) año la primera vez; hasta por dos (2) años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad.

Esta sanción será impuesta por un comité integrado por el respectivo administrador de impuestos, el funcionario que dictó la providencia y un delegado de la Junta Central de Contadores.

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones penales que haya lugar.

Para poder aplicar las sanciones previstas en este artículo, deberá cumplirse previamente el procedimiento contemplado en el artículo siguiente. (Artículo 90, Ley 9 de 1983).

El funcionario público enviará un requerimiento al Contador o Revisor Fiscal respectivo dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. El requerimiento se enviará por correo a la dirección que el Contador hubiere informado, o en su

defecto, a la dirección de la empresa.

El Contador o Revisor Fiscal pondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.

Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes. (Artículo 91, Ley 9 de 1983).

Para aplicar tan drástica sanción, la norma solamente mira los resultados producidos sin tener en cuenta la intencionalidad de agente. Puede presentarse por ejemplo que si la inexactitud origina un mayor impuesto de \$ 919.000, el contador que firma la declaración tributaria no sufre ninguna consecuencia en tanto que al que el mayor impuesto ascendiera a \$ 920.000 sufre los rigores de las sanciones.

2.2.3. Sanciones Civiles. De tipo civil puede considerarse la indemnización de perjuicios cuando la negligencia en el cumplimiento de sus funciones se producen daños a terceros, así como cuando se ha pagado indebidamente.



El artículo 293 del Código de Comercio enuncia la responsabilidad civil por falsedad cuando el último párrafo dice: Quienes aparezcan comprometidos en los hechos contemplados en este artículo, serán solidariamente responsable de los perjuicios sufridos por los asociados o por terceros.

3. LA RESPONSABILIDAD LEGAL DE LOS CONTADORES PUBLICOS EN COLOMBIA.

3.1 NORMAS QUE DEBE OBSERVAR EL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE LA PROFESION.

La personas que ejercen una profesión en la que ofrecen sus conocimientos y habilidades al servicio de otros, tiene responsabilidades y obligaciones para todo los sectores que confían en su trabajo. El profesional de la Contaduría Pública no se diferencia de estos por lo que ellos en el ejercicio de sus responsabilidades están obligados a:

- 1- Observar las normas de ética profesional.
- 2- Actuar con sujeción a las normas de auditoria generalmente aceptadas.
- 3- Cumplir las normas legales vigentes asi como las disposiciones emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión.
- 4- Vigilar que el registro e información contable se fundamente en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.1.1. Etica Profesional. Un prerrequisito para éste profesional es la aceptación y cumplimiento de las normas de ética que regulan su relación con los clientes, empleados, estado y público en general, lo cual hace necesario un código que contenga las normas generales de conducta aplicables a la práctica diaria que ofrezcan mayores garantías de solvencia moral en su actuación profesional.

Etimológicamente ética se deriva de la palabra griega éthikos que originalmente significó moral. Tuvo algunos cambios en su significado y de hábito o costumbre en su principio, pasó a representar carácter, modo de ser y a definirse, en síntesis como parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre.

Moral, a su vez, se deriva de la voz latina mos, moris, costumbre en el sentido de conjunto de normas o reglas adquiridas por hábitos, así pues, representa también hábito o costumbre.

Etimológicamente, pues, ética y moral, tienen un mismo origen y por tanto, un mismo significado: tratado de los hábitos o costumbres.

La ética es la teoría o ciencia del comportamiento moral de los

hombres en sociedad, o sea la ciencia de una forma específica de conducta humana.

La moral es un sistema de normas, principios y valores de acuerdo con el cual se regulan las relaciones mutuas entre los individuos, o entre ellos y la comunidad de tal manera que dichas normas, que tienen un carácter histórico y social se acaten libres y conscientemente por una convicción íntima y no de un modo mecánico exterior o impersonal.

Según Aristoteles no se puede hacer nada en el plano de las relaciones sociales o políticas sin que haya en el hombre un carácter o cualidad moral, es decir, se debe ser hombre de mérito moral, y mérito moral significa estar en posición de las virtudes.

Las virtudes de la "Ética", que como la justicia, la prudencia o la templanza poseen un carácter inminentemente práctico.

Para Julio Roldán, la ética es la forma justa de vivir la vida con respecto a los derechos de los demás. El fenómeno ético existe y se encuentra en todo ser humano.

Bernhard Haring, reconocido como el más grande moralista del

momento actual, enuncia que lo ético se ha caracterizado siempre como una vocación al servicio del prójimo, a un servicio irrenunciable, con una dedicación a valores más que a ganancias financieras.

Francisco Larroyo, dice que "cada individuo en la sociedad se considera obligado a obrar en determinado sentido", ya por que lo exijan o por que lo estima digno para su vida al realizarlo; tiene conciencia para decir lo que debe hacer. Esta conciencia, esta en darse cuenta del deber de las normas o reglas a que se somete su denominada conciencia normativa. Esta multitud de reglas o normas no solamente se rigen a él, mas bien son patrimonio común; afectan por igual a grupos más o menos numerosos de la comunidad.

Ahora bien, como la moralidad es un territorio de la cultura constituidas por normas, la ética es la ciencia filosófica que estudia. En resumen decimos que la ética es la esencia de los principios morales que rigen los actos humanos.

La ética profesional se denomina también Deontología que significa tratado de los deberes o moral profesional y comprende el estudio de los deberes y derechos de los profesionistas a la luz del derecho natural, del derecho positivo o legislativo de la

comunidad humana y las formas aceptadas del trato humano.

En conclusión se define como la ética en sí aplicada al ejercicio de una profesión y comprende los principios básicos de la actuación moral de parte de los miembros de una profesión específica en las circunstancias peculiares que sus deberes le coloca.

Ética profesional o moral profesional se suele definir como la ciencia normativa que estudia los deberes y derechos de los profesionales en cuanto a tales y representa en suma, el comportamiento moral y de conducta correcta.

Ciertamente, la ética profesional plantea al contador público exigencias tanto a nivel social como a nivel personal, no basta solamente con la preparación técnica si no que necesitamos además ver una relación entre lo que hacemos y una finalidad más elevada, encontrar el camino que vincula nuestra vida profesional a lo social, deteniendo entre el público nuestros principios y valores éticos, para producir una imagen real de lo que somos y definir en las nuevas generaciones de profesionales nuestras ciencias para que estas sirvan de premisa a todas nuestras acciones y den significado a nuestra vida profesional. Estas

creencias estan reglamentadas en el código de ética profesional.

Código de Etica Profesional: En sentido general es una de sus aceptaciones, según el diccionario el conjunto de reglas o preceptos sobre cualquier materia.

Un Código de ética profesional no solo sirve de guia a la acción moral si no que también, mediante de él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirle con lealtad y diligencia ademas de respetarse asi misma.

La ley 43 de 1990 reglamenta la profesión del Contador Público y le dedico el capitulo cuarto del título primero del Código de Etica Profesional.

Principios de Etica Profesional.:

Los principios de ética dan al contador una visión humana expresada en deberes y derechos con la sociedad, la persona o institución que patrocine sus servicios, sus colegas y sus colaboradores y principalmente con la profesión misma.

Los Principios Basicos son:

- Integridad:

- Objetividad
- Independencia
- Responsabilidad
- Confidencialidad
- Observancia de las disposiciones normativas
- Competencia y actualización profesional
- Difusión y colaboración
- Respeto entre colegas
- Conducta ética

Los anteriores principios se sintetizan así:

- "El deber que tiene el contador público ante la sociedad, al actuar con preparación y calidad profesional, servirle con lealtad, sostener un criterio libre e imparcial, guardar el secreto profesional y rechazar tareas que no cumplen con la moral.
- El deber de respetar a sus colegas y colaboradores y así guiar la calidad de los servicios profesionales que presta, fomentando la formación y desarrollo profesional de sus colaboradores.
- El deber ante la profesión de dignificar la imagen

profesional a base de calidad y mantenimiento de las mas altas normas profesionales; contrubuyendo al desarrollo y difusión de los conocimientos propios colaborando con las instituciones profesionales y participando en la decencia e investigación en escuelas de reconocido prestigio.

Los conceptos de deber, justicia , derecho , responsabilidad, veracidad, conciencia y vocación de servicio son los que impregnan de ética todas las situaciones criticas del que hacer profesional. La contaduria pública corre peligro si no se forman hombres mejor instruidos en materia de ética, la ignorancia o desprecio de estos conocimientos llevaran al contador por un camino de materialismo y corrupción, lesionando los derechos de los demás en la más absoluta indiferencia.

El Contador Público acepta la obligación de sostener un criterioliberal e imparcial y el de rechazar tareas en las que no tenga independencia. El contador debe gozar en el ejercicio de su profesión de libertad psicológica al mismo tiempo que de inmunidad de coacción externa. Artículo 42 de la Ley 43 de 1990.

El Código de Contaduria Pública establece la obligación de

guardar el secreto profesional y de rechazar tareas que no cumplan con lo moral o de participar en la planeación o ejecución de actos que puedan clasificarse de deshonesto o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o del sector público. Artículo 43 de la Ley 43 de 1990.

Es deber del contador público respetar a sus colegas y colaboradores, asegurando la calidad de los servicios profesionales que presta, fomentando la formación y desarrollo profesional de sus colaboradores.

El deber ante la profesión de dignificar la imagen profesional a base de calidad manteniendo las más altas normas de conducta, contribuyendo al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

El contador público deberá cimentar su reputación y honradez, laboriosidad, responsabilidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética en sus actos.

3.1.2. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Las normas de auditoría generalmente aceptadas se relacionan con



las cualidades profesionales del contador público con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y su informe represente al mismo. Las normas de auditoria son las siguientes:

1. Normas Personales

- a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y esten habilitadas legalmente para ejercer la Contaduria Pública en Colombia.
- b) El contador público debe tener independencia mental y en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- c) En la ejecución de su examen en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo

- a) El trabajo debe ser tecnicamente planeado y debe ejercer una supervisión apropiada sobre los asistentes si los hubiere.
- b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema del control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoria.
- c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, interrogación, confirmación y otros

procedimientos de auditoría, con el propósito de llegar a bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los estados financieros a su revisión.

3. Normas Relativas a la Rendición de Informes

- a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea relacionado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados, si practicó un examen de ellos, el contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.
- b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
- c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el periodo corriente en relación con el periodo anterior.
- d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas informaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los

motivos e importancia de la salvedad en relación con los Estados Financieros tomados en conjunto.

- e) Cuando el contador considere no estar en condición de expresar un dictamen de los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.

3.1.3. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Con el decreto 2160 del año 1986 se establecen los principios generalmente aceptados los cuales se han reformado en el decreto 1798 del año 1990 sobre el registro de los libros contables y el 2912 del año 1991 sobre ajustes integrales por inflación por efectos contables, ahora quedados derogados en el decreto 2649 de año 1993, al cual empezo a regir a partir del 1 de enero del año 1964.

El nuevo decreto reúne en un solo cuerpo las normas en materia de contabilidad mercantil efectuando cambios en cuanto a la denominación técnica de las normas, definiciones, conceptos y reglamentaciones condicionadoras para el entendimiento comprensivo de las diversas materias que anteriormente aparecían en reglamentaciones separadas.

Entre los diversos aspectos del nuevo decreto se destacan los

siguientes:

- EXTENSION DE LA APLICACION DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD A NO OBLIGADOS A LLEVARLA, CUANDO DESEEN VERLA COMO PRUEBA.

Por regla general las normas del decreto deben ser aplicadas por todas las personas que de acuerdo con la ley entan obligadas a llevar contabilidad e igualmente deben aplicarla aquellas personas que sin estar obligadas a llevar contabilidad pretendan hacer valer sus registros como prueba.

- REDEFINICION Y CONCEPTO DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES. Los " principios de contabilidad " del decreto 2160 del año 1986 se definen bajo la nueva denominación de "NORMAS BASICAS CONTABLES", que vienen a ser el conjunto de postulados conceptos y limitaciones que fundamentan y circunscriben la información contable. Estas normas básicas son ente económico, continuidad, unidad de medida, periodo, valuación, esencia sobre forma, realización, asociación, mantenimiento del patrimonio, revelación plena, mentalidad, prudencia y condicionamiento a la actividad.

En este aspecto se debe descatar que desaparece el concepto "ente contable" y se sustituye por "ente económico", entendiendo por

tal la empresa o actividad económica organizada que dispone del control de los recursos, al margen de la consideración de si tiene o no personería jurídica.

En materia de unidad de medida se deja el concepto restrictivo de unidad monetaria y se prefiere el concepto amplio de "Moneda Funcional" que es el signo monetario del medio económico en donde el ente obtiene y usa el efectivo y en Colombia es el peso. Sin embargo, normas especiales pueden en un momento dado, exigir el registro o la presentación de la información en otras unidades de medida que permitan en cualquier momento hacer la conversión a la moneda funcional.

De la misma manera, se reconoce cuatro criterios aceptados contablemente: el valor histórico, el valor de realización y el valor presente. En un principio, los hechos económicos deben reconocerse por su valor histórico quedando entendido que por aplicación de normas técnicas particulares se requiera que sea reexpresado por efectos de la inflación, se ajuste al valor actual, al valor de realización o al valor presente.

Se hace alusión expresa al "principio de asociación", según el

cual se deben sociar los ingresos en cada período con los costos y los gastos incurridos para producir tales ingresos, lo cual implica el registro simultáneo de los mismos en las cuentas de resultado.

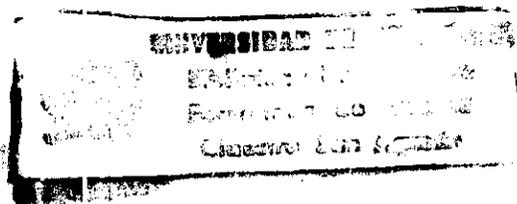
En respecto del principio de revelación plena de todo aspecto que resulte necesario para la correcta comprensión y evaluación de la información contable, se señala en capítulo especial un extenso listado de aspectos que deben ser objeto de nota en los estados financieros, lo mismo que los requisitos mínimos para la presentación formal de dichas revelaciones.

Como garantía del valor individual y cualitativo de la información contable, se expresa que la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta los aspectos particulares, características y prácticas de cada actividad, como son la naturaleza de las operaciones, la ubicación geográfica, el desarrollo social y económico, y la capacidad tecnológica. Este es sin duda un principio muy importante para tener en cuenta en la adopción y utilización del plan único de cuentas para comerciantes.

Apoyándose en los principios de contabilidad generalmente

aceptados, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

- CLASIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. El nuevo decreto propone y define una amplia clasificación de los informes y estados financieros para la presentación formal de la información contable, guiado en lo fundamental por un criterio de finalidad. En este sentido, primero que todos los estados financieros son de propósito general o especial dependiendo de si están o no dirigidos a un usuario indeterminado. Dentro de los primeros, se encuentran los estados financieros básicos: balance general, estado de resultado, estado de cambios en el patrimonio, estado de cambios en la situación financiera y el estado de flujos de efectivo. Igualmente, el nuevo decreto produce la forma del régimen anterior de presentar estados financieros consolidados, con el fin de ilustrar la información financiera, el resultado de las operaciones, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de un ente matriz y sus subordinados, como si fuesen los de una sola empresa; en este sentido, la nueva disposición hace referencia no solo a matriz y subordinados, sino a cualquier otro



"ente dominante y los dominados" del mismo.

En cuanto a los estados financieros de propósito especial, que como se indicó se elaboran para satisfacer necesidades de información específica de determinados usuarios, la nueva disposición se limita a indicarlos por vía de ejemplo, destacando entre otros los siguientes: el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los estados extraordinarios (es decir los que no implican cierre definitivo del ejercicio y por consiguiente no son aptos para disponer de utilidades y excedentes, pero sí para decidir la transformación del ente, la solicitud del concordato o la venta de establecimientos de comercio), los estados de costos, de inventarios, de liquidación del ente económico y los destinados a las autoridades específicas.

Dentro de la amplia clasificación de estados financieros del nuevo decreto se ocupa de aquellos preparados sobre una base comprensiva, determinada sin sujeción a los principios de contabilidad anteriormente escritos, en donde encajan los utilizados para preparar declaraciones tributarias o cumplir con requerimientos de información formulados por entidades que

ejercen vigilancia o control.

- ELEMENTOS DE LA INFORMACION FINANCIERA. Se fijan como elementos de la información financiera los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria representa dentro de la información contable la ganancia o pérdida experimentada por el ente económico como consecuencia de la exposición de sus activos no monetarios a la inflación. En materia de cuentas de orden, se subclasifican en contingentes, fiduciarias, tributarias y de control dependiendo de si reflejan hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la estructura financiera del ente económico, las operaciones de terceros que se encuentran bajo su administración, las diferencias de valor entre las cifras de la información financiera y las utilizadas para las declaraciones tributarias o para ejercitar un control interno, respectivamente.

- NORMAS TECNICAS GENERALES Y ESPECIFICAS. Dentro de la nueva presentación de las normas técnicas contables, se plantea una distinción entre normas técnicas generales y específicas. Las primeras son orientadoras del ciclo contable, o sea del proceso lógico que debe seguirse con el fin de que se reconozcan y se transmitan claramente en la información de hechos económicos

al usuario de la misma. Las normas específicas son propiamente las pautas que deben de ser respetadas en consideración a cada elemento de información la información contables; es decir, sobre los activos, los pasivos, el patrimonio, las cuentas de orden, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria.

Con respecto al ciclo contable, se deben reconocer correctamente los hechos económicos para un adecuado registro formal de los mismos. Se debe utilizar el sistema de causación o acumulación, reconociendo los hechos económicos cuando se realicen independientemente de que se reciba o pague el efectivo. Los estados financieros se deben ajustar con el fin de reconocer el efecto de la inflación en relación con las partidas no monetarias utilizando el PAAG anual, mensual o mensual acumulado que corresponda, debe hacer así mismo provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de perdidas probables. En materia de los asientos contables, pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. Los asientos en los libros contables deben efectuarse a mas tardar el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.

En cuanto a las normas técnicas específicas, aplicables a los

activos, pasivos, patrimonio, cuentas de resultado y cuentas de orden, se observa en general lo que ya había dispuesto el Decreto. 2160/86, adicionándolo con ciertas definiciones conceptuales, adecuándolo con las disposiciones del sistema integral de ajustes por inflación en materia contable en el caso de las partidas no monetarias, y efectuando algunas modificaciones parciales.

Para citar sólo algunas de estas modificaciones parciales, el nuevo decreto fija como métodos de evaluación de los inventarios el PEPS, el UEPS, el de identificación específica y el de medio ponderado, quedando a salvo que por utilización de normas especiales se puedan utilizar otros métodos de reconocido valor técnico. Igualmente en materia de inventarios, se autoriza bases estadísticas para la determinación del costo y la contingencia de pérdida de activos movibles, siempre que se trate de estados financieros intermedios. A diferencia de lo señalado para los inventarios, en materia de sistemas técnicos de depreciación de activos no se limitan a la nueva legislación cuáles deben ser utilizados y simplemente se ordena que el sistema debe ser aquel que mejor cumpla con el principio de asociación. Se reitera la necesidad de mostrar los activos por su valor de realización,

actual o presente al final del periodo de su adquisición o formación mediante avalúos técnicos o por lo menos cada tres años; los evaluadores deben ser personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico; siempre que no se advierta que se incurriría en la práctica inapropiada, el valor de los activos entre la realización de evalúo y puede ajustarse al cierre de los periodos con base en indicadores oficiales o en el PAAG correspondiente. En materia de normas técnicas sobre el patrimonio, llama la atención un principio de solución a la presunta de si se puede o no distribuir utilidades o capitalizar con base al valor de la cuenta de revalorización del patrimonio, en el nuevo decreto se dispone que dicha cuenta no sólo puede distribuirse como unidad cuando el ente económico se liquide, o se capacite su valor de conformidad con las normas legales.

Como aspecto nuevo para la legislación aparece en el régimen una sección especial sobre normas técnicas aplicables a las cuentas de resultado, específicamente en cuando a realización y reconocimiento de los ingresos, costos y gastos, su ajuste, el reconocimiento de errores en ejercicios anteriores y a la extención o perdida de la utilidad futura, cuando resulta evidente que se a perdido o extinguido el veneficio futuro de un

activo.

- OPERACIONES DESCONTINUADAS Y EMPRESAS EN LIQUIDACION. El nuevo reglamento de la contabilidad da cabida a ciertas normas aplicables en el evento de disolución y liquidación del ente económico o de algunas de sus secciones. Frente a la eventualidad, priman los principios de revelación y materialidad, debiéndose avaluar los activos y los pasivos por su valor de realización, no puede reconocerse ningún hecho económico sobre estimaciones estadísticas y debe crearse un fondo para la atención de los gastos para la conservación, reproducción y guarda de los libros de comercio.

- OTROS ASPECTOS. En caso de pérdida o destrucción de los libros contable, sus registros deben reconstruirse dentro de los seis meses siguientes a su pérdida o destrucción tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y demás documentos que se consideren pertinentes. En cuanto a los criterios para la solución de conflictos en la aplicación de las normas contables, se adoptan los siguiente: en cuanto al tratamiento y la revelación de hechos economicos, los

principios de contabilidad generalmente aceptados priman sobre cualquier otra norma, debiéndose revelar las discrepancias entre unas y otras; cuando se utiliza una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios, éstos se aplicarán en forma supletiva; cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad exijan el registro de los hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control, según corresponda, y para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y las tributarias, prevalecerán estas últimas.

Apoyándose en los principios de contabilidad generalmente aceptados, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluarse e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

3.2 EL CONTADOR PUBLICO COMO AGENTE FISCAL

Para lograr que los datos de los contribuyentes sean veraces, el estado ha centrado su acción sobre los siguientes medios:

- Que la contabilidad sea llevada de conformidad a las normas

S C I B
001 31 900

legales.

- Que las transacciones tengan el debido soporte en documentos internos y externos.
- La firma del Contador Público dando fé sobre los anteriores hechos.

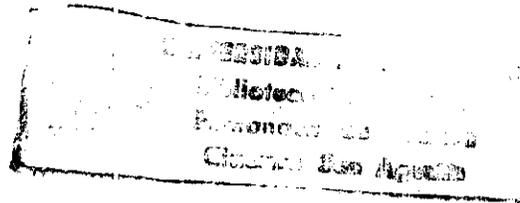
De lo anterior se colige la fuerza jurídica tributaria que genera la "Certificación del Contador Público" a nivel del tributo fiscal, así como de controversias con el estado.

Distinguimos dos clases de certificaciones del contador público:

- A nivel general, dictaminada por las normas fiscales.
- A nivel particular, sobre hechos y situaciones muy concretas.

3.3 RESEÑA HISTORICA SOBRE LA FIRMA DE LAS DECLARACIONES

Ley 78 de 1935, artículo 9. En ésta época todavía no se había reglamentado el ejercicio de la profesión contable, pero ya la



norma daba indicios de que la base para la liquidación del tributo sería la información contable.

Ley 145 de 1960, artículo 8. donde se reglamenta la profesión y se determina que sea un contador público quien se desempeñe como Revisor Fiscal.

Ley 81 de 1960. Donde se estructura la legislación tributaria, apareciendo en los formularios la información correspondiente al balance de las sociedades, en éste no era preciso la firma de un contador público.

Oficio 17440 de Septiembre 4 de 1961, de la dirección de impuestos nacionales. En ella coloca como un hecho lógico la firma del Revisor Fiscal de los balances como certificación ante el estado.

En el año de 1976, se exige la firma del contador público en el anexo destinado al balance de la sociedades, aunque la norma no fijó el alcance de ésta certificación.

En el año de 1983, los decretos 3410 y 3541 se fija para las declaraciones de renta y venta de la certificación de contador público, imprimiéndole a ésta una concepción general.

3.4 CONCEPTOS BASICOS EN LA CERTIFICACION DEL CONTADOR PUBLICO

Anotaremos tres conceptos básicos:

- Idoneidad profesional.
- La fé pública.
- La contabilidad.

3.4.1. Idoneidad profesional. Cumpliendo los requisitos exigidos por la Ley 145 de 1960, se adquiere la calidad legal del contador público, la junta central de contadores asigna un número de matrícula y éste profesional cada que la quiera acreditar firma colocando respectivo número.

Artículo 43 de la Ley 43/90, dice que el contador público se excusará de aceptar o ejecutar los trabajos para los cuales él o sus asociados no se consideren idoneos.

3.4.2. Noción legal de la fé pública. El contador está investido por la ley para dar fé pública sobre determinados actos

que expresamente han sido señalados y por tal motivo este atributo no le puede aplicar de manera general tal como lo realizan los notario públicos(1).

Hasta ahora el término utilizado es fé pública y sus connotaciones son tan amplias no permitiendo un consenso al respecto: para algunos se trata de una fé pública al estilo notarial(ver que los estados financieros y las firmas coincidan exatamente con lo registrado en los libros verificando su autenticidad y su actitud numérica); para otros es una fé pública judicial; para otros más es una fé pública certificante; y para otro sector, existe una fé pública contable (atribucion concedida por legislador para garantizar la confiabilidad de la información fiananciera).

Esta última pareciera ser la intención

del proyecto de adición a la Ley 145 de 1960 y es conveniente que la profesión profundice y dé un aporte propio y creativo pues la literatura disponible analiza los aspectos jurídicos pero no muestra la interpretación profesional de los contadores y las peculiaridades de la fé pública expresada por éstos.

Ley 43/90 artículo 10. La 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 caso de personas jurídicas. Tratandose de balances, se presumirá además que los saldos sean tomados 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. (1) MANTILLA B.Samuel Alberto. "Los informes de revisoría Fiscal". Impuestos.Bogota.No.35.(Sep./89).p.10

3.4.3 Noción legal de contabilidad. La contabilidad se

presume llevada en forma adecuada y en concordancia con las normas legales cuando ésta sirve de plena prueba frente al derecho.

El código del comercio en el Título IV artículo 48 a 74, a reglamentado la forma como un comerciante debe llevar la contabilidad y los libros que la soportan. Para los de régimen simplificado deben llevar un libro de ingreso y egreso.

Debe mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifique de modo preciso los comprobante externos que respalden los valores anotados.

Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros, incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa. (Artículo 33, Decreto 2821 de 1974).

Los documentos que justifican los comprobantes de contabilidad y respaldan las partidas asentadas en los libros, son de orden interno o externo.

De orden interno los que sirven para registrar operaciones que no afectan directamente a terceros, como el movimiento de las reservas, los diferidos, las salidas e inventarios, la distribución de costos y gastos, etc. Y deben contener fechas, número de serie, descripción de la operación y cuantía de ella.

Son de orden externo los documentos que se producen para registrar operaciones realizadas con terceros, como las facturas de ventas, los recibos de caja, los comprobantes de pago, los comprobantes de devoluciones, etc. Y deben contener la fecha de expedición, número de serie, detalles, valor y forma de pago, cuando fuere pertinente. (Artículo 1, Decreto R.1495 de 1978).

Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma. El contribuyente que no presente sus libros comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la Administración lo exijan, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra.

En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa

justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla. (Artículo 15, Decreto 3803 de 1982).

Este decreto nos dá una reglamentación bien estructurada con normas claras y uniformes para llevar los libros de contabilidad, pero sin embargo, han quedado vigentes numerosos decretos y normas tributarias que significan tratamientos contables diferentes a los del 2160 y los cuales hay que desarrollar para fines fiscales (2).

Dice el mismo Decreto 2160 : "Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario preferirán estas últimas"
! Y las incompatibilidades son muchas!.
Son tan numerosas, que hacer la consabida conciliación entre los libros de la contabilidad y la

declaración de renta significa
enfrascarnos en un complejo laberinto.

(2) FLOREZ SALAZAR, Héctor. El Decreto 2160 : " Unifica la contabilidad ". IMPUESTOS, Bogotá. No. 17, (Sept/86). p.20.
El párrafo del artículo 3 del Decreto 2686 de 1988, en concordancia con el artículo 189 del Decreto 624 de 1989, plantea que el valor de los inmuebles será igual al 100% del avalúo catastral, que no es más que una base tributaria y contradice el artículo 48 del Decreto 2160 de 1986 que exige la realización de un avalúo técnico.

Una situación similar se presenta con el artículo sexto del Decreto 2686 de 1988 y el artículo 40 del Decreto 624 de 1989, donde se ordena que el ajuste por diferencia en cambio se asimila a los rendimientos financieros, mientras que el artículo 32 del Decreto 2160 de 1986, reza que se debe contabilizar dentro del patrimonio sin afectar los resultados del ejercicio.

El artículo 7 del Decreto 2686 de 1988 en armonía con los artículos 7o y 132 del Decreto 624 de 1909 y los decretos 3019/3032 de diciembre 26 y 27 de 1989 respectivamente, permite el cálculo de la depreciación sobre el costo de los bienes

ajustados por inflación y el registro del ajuste de los bienes y su respectiva depreciación.

Estas normas contradicen al Decreto 2160 de 1986 en sus artículos 25,46 y 47 que defienden el concepto tradicional de costo histórico.

El artículo 9 del Decreto 2686 / 88 y el artículo 84 del Decreto 624 de 1989, determina un procedimiento sobre la evaluación de activos a valor de mercado de enajenación, mientras los artículos 34 y 51 del Decreto 2160 de 1986, plantean un procedimiento diferente para su determinación.

En síntesis se plantea que la contabilidad debe trabajar por lo menos con cuatro sistemas de medición : Costo histórico, Costo ajustado por inflación, Costo ajustado a valores específicos, (para la moneda extranjera) y valor de mercado.

3.5. LA FIRMA DEL CONTADOR PUBLICO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y SUS INCIDENCIAS FISCALES

El gobierno busca dos objetivos al imponer la firma en las declaraciones tributarias:

- Establecer un nuevo mecanismo para controlar o disminuir la evasión total.
- Hacer de la contabilidad un respaldo fidedigno de las declaraciones tributarias, ya que el contador al firmarlas, está validando o dándole confianza al fisco sobre esta.

3.5.1. La firma como contenido obligatorio en las declaraciones tributarias. Los artículos 12 y 17 del Decreto 3410 de 1983 y el Decreto 80 de 1984, disponen en que circunstancias debe firmar el contador público o revisor fiscal las declaraciones tributarias .

El referido artículo 12 manifiesta que cuando las declaraciones de renta deben presentarse firmadas por contador público o revisor fiscal, debe indicarse su nombre completo y el número de matrícula, igualmente debe acompañarse fotocopia auténtica de la certificación que la Junta Central de Contadores expide sobre su inscripción ante dicha junta.

El artículo 17 del mismo Decreto, sustituido por el artículo 597 del Decreto 624 de 1989, enuncia que el revisor fiscal o contador público podrá firmar la declaración de renta y complementarios con salvedades.

Así mismo ordenaba a los contribuyentes obligados a tener revisor fiscal de acuerdo con el Código de Comercio y las normas vigentes a que su declaración de renta y complementarios fuera suscrita por el revisor fiscal y los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad presentaban la declaración de renta firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable fuera de \$20.000.000 o los ingresos brutos anuales fueran superiores a \$30.000.000.

Lo anterior para el período de 1983, en los años posteriores el estado por decreto ajusta anualmente.

Los contribuyentes no contemplados en los incisos anteriores presentaban su declaración de renta firmada por contador público, adquiriendo los mismos derechos y obligaciones derivadas de dicha firma.

El Decreto 80 de 1984, fijaba las cuantías y disposiciones reglamentarias en materia de declaración de renta para el año gravable de 1983.

El artículo 20 del decreto 3541 de 1983, el artículo 2 del decreto 1813 de 1984 y el artículo 13 del decreto 3139 de 1984,



habían dispuesto en que circunstancias se requería la firma, pero la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable la norma según sentencia de diciembre 5 de 1986.

si estando obligado a firmar la declaración tributaria no se efectúa, se tendrá como no cumplido el deber formal de declarar. (Artículo 12 Decreto 3410 de 1983).

La declaración tributaria debe ser firmada por el Revisor Fiscal, cuando de acuerdo con el Código de Comercio y demás normas estén obligados a tener Revisor Fiscal. (Artículo 17, Decreto 80 de 1984).

Serán firmadas por contador público, para los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de acuerdo al código de comercio no estén obligados a tener revisor fiscal, deberán presentar la declaración de renta firmada por contador público vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto a Diciembre 31 de 1988, sea superior a \$158.300.000. Cifra monetaria variable que se reajusta anualmente. (Decreto 2671 de 1988).

Según la Ley 145 de 1960, artículo 1: La dependencia laboral inhabilita al contador para dar fé pública, lo cual está

presumido al firmar la declaración tributaria. El hecho de que el contador público tenga que dar fé pública de los negocios de su patrono no garantiza el principio de imparcialidad e independencia mental, lo cual difiere en cuanto al revisor fiscal cuya independencia es exclusiva de la samblea o junta de socios máximo organo social, teniendo libertad y autonomía en su actividad profesional.

3.5.2. EFECTOS LEGALES DE LA FIRMA EN LA DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Artículo 16 Decreto 3410 de 1983, y el artículo 79 del Decreto Extraordinario 2503 de 1987, fija el valor probatorio de la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones.

Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agenes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarias para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las

declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

- Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre materia.
- Que los libros de contabilidad reflejan de manera razonable la situación financiera de la empresa y que en ellos se han registrado todas las operaciones realizadas por la misma durante el respectivo período gravable.
- Que las cifras consignadas en el estado de ganancias y pérdidas y en el balance general, que se encuentran incorporadas en el formulario de declaraciones de renta, han sido fielmente tomadas de los libros de contabilidad.

El alcance del primer hecho enunciado podría analizarse desde dos aspectos:

- De tipo legal, es decir que los libros y demás documentos contables se llevan en debida forma, conforme a lo preceptuado en el código de comercio y demás normas reglamentarias.

- Relacionado con la parte técnica profesional, en la cual se debe observar toda la metodología y prácticas generalmente aceptadas.

El alcance del segundo hecho enunciado se puede dividir en dos aspectos:

- Los libros no reflejan de manera razonable la situación financiera, son las cifras contenidos en ellos las que nos lo indican (3).

Por tanto debe reafirmarse, todos los actos, libros, documentos y valores que de la sociedad se encuentran al alcance del examen del Revisor Fiscal y con base en ellos debe dictaminar de manera objetiva los estados financieros, para establecer de acuerdo con su opinión si el balance "Se presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado" según las voces del artículo 207 del código de comercio.

- En segundo lugar se quiere abarcar de manera compleja a la auditoria, y es totalmente imposible cubrir el 100% de las operaciones del contribuyente, ya que para eso se han

diseñado técnicas y procedimientos especiales con el fin de determinar si las cifras son adecuados o no.

(3) "Circular Conjunta SS-005", Legislación Económica, Bogotá, No. 888, (Octubre 15 de 1989), p. 314.

Desde otro punto de vista se puede tomar la disposición como una extensión del dictamen del contador ya que este está certificando que las cifras en los libros son todas las operaciones realizadas por el contribuyente.

Lo anterior significa que el profesional contable que firme la declaración de renta debe verificar todas las operaciones contables registradas en los libros en ese ejercicio.

En caso de encontrar dudas o irregularidades puede efectuar salvedades a la firma.

Se considera que es aquí donde se necesita el dictamen dirigido a las autoridades fiscales, en donde conste todo lo que el contador utilizó y lo que encontró al practicar su exámen para el fisco.

Según las normas, reguladoras del valor probatorio de la firma del contador público y de la contabilidad en general, constituye

una obligación ineludible del del profesional de la contaduría cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones relativas a la contabilidad, al punto de que ningún contador debe firmar o autorizar declaración o documento alguno si no ha tenido la oportunidad de verificar al menos:

- Que la contabilidad se lleve en debida forma y conforme a las normas vigentes en la materia;
- Que los datos consignados en las declaraciones han sido tomados de los libros de contabilidad;
- Que los balances y estados financieros corresponden a los resultados fielmente tomados de los libros de contabilidad, y
- Que tratándose de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, consigne en el espacio destinado a su firma la expresión "con salvedades", cuando encuentre cualquier irregularidad.

3.5.3. Pruebas y certificaciones sustituidas por la firma del contador público. El artículo 21, ordinal b. Decreto 80 de 1984,

sustituye 27 pruebas y certificaciones con la firma de la declaración de renta.

De todas maneras los documentos soportes deben estar conforme a las normas, es decir se debe tener cuidado en que exista la prueba física.

La retención en la fuente al aplicarse correctamente en lo pertinente a lo laboral, suprimió todos esos cuadros que antes se elaboraban. (artículo 47 Ley 55 de 1985).

3.5.4. Prerrogativas procesales mediante la firma del Contador Público. El artículo 18 Ley 50 de 1984, dió en el año de 1985, facilidades para alejar la posibilidad de la revisión oficiosa mediante la auto-liquidación de un mayor impuesto con relación al año anterior y no siendo inferior a un determinado porcentaje de los ingresos del año.

Esta norma fue sustituida por el artículo 689 del Decreto 624 de 1989, el cual dice : Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el gobierno nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que

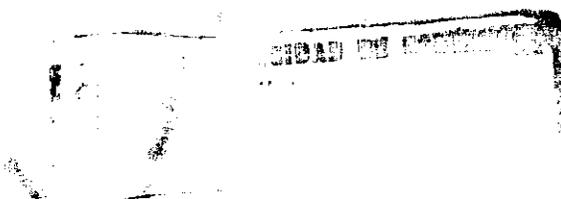
incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador.

4. DICTAMEN PARA LAS AUTORIDADES FISCALES

Cualquier profesional que preste servicios de carácter fiscal está en su derecho de procurar la mejor posición posible para su cliente o para quien le emplea laboralmente, siempre y cuando ejecute con competencia profesional, no afecte su integridad u objetividad, y sea a la vez, congruente con la ley. Las posibles dudas pueden resolverse a favor de su cliente o de quien le emplea laboralmente, si existen argumento razonable para apoyar su postura.

Los profesionales de la contabilidad no deben garantizar a sus clientes o a quienes lo empleen laboralmente que las declaraciones fiscales que prepara y la asesoría fiscal que les ofrece es incuestionable. Por el contrario, deben asegurarse de que sus clientes o quienes los empleen son consientes de las limitaciones inherentes a los servicios y asesorías fiscales de modo que no confundan una expresión de opinión con una afirmación o hecho categórico.

El profesional que se encargue de, o asesore en la preparación de



una declaración fiscal debe advertir a su cliente o a quien lo emplea que la responsabilidad por su contenido es primordialmente de ellos. Así mismo, el contador debe disponer los medios necesarios para asegurar que la declaración se prepara correctamente, en base a la información recibida.

Los asesoramientos de carácter fiscal o la opiniones que pueden tener consecuencias significativas, que se preparen para el cliente o para quien emplea laboralmente al profesional de la contabilidad, deben documentarse en forma de carta al cliente, o en memorandum para archivo.

Ningún profesional debe involucrarse con la declaración o asilar si tiene razones para pensar que :

- a. Contiene declaraciones falsas o engañosas;
- b. Contiene afirmaciones o información suministradas precipitadamente o sin conocimiento real de lo que es verdadero o falso;
- c. Omite o disimula información que debe ser incluida de manera que este hecho pueda confundir a las autoridades fiscales.

El profesional de la contabilidad puede preparar declaraciones

fiscales que implican el uso de estimaciones, si tal utilización es aceptable o si, dadas las circunstancias, no es posible obtener datos exactos. Cuando se utilizan estimaciones, deben presentarse estimaciones de manera que se evite dar la impresión de una mayor precisión de la que realmente existe. El profesional debe asegurarse de que los importes estimados son razonables, dadas las circunstancias.

Al preparar la declaración fiscal normalmente el profesional puede confiar en la información suministrada por su cliente o por quien le emplea laboralmente, con tal de que dicha información parezca razonable. Aunque no es necesario el examen o revisión de documentos u otras evidencias que apoyan la información, el profesional debe solicitar, cuando sea necesario, que les faciliten tales soportes.

Además, el profesional :

- a. Debe hacer uso de las declaraciones de su cliente relativas a ejercicios anteriores, cuando ello sea posible;
- b. Está obligado a realizar investigaciones razonables cuando la investigación presentada parezca incorrecta o incompleta;

- c. Debe hacer referencia a los libros y registros de las operaciones.

Cuando tenga conocimiento de un error significativo o de una omisión en alguna declaración fiscal correspondiente a un ejercicio anterior (con la que puede o no estar relacionado), o cuando no se haya realizado alguna declaración fiscal, la actitud del profesional de la contabilidad debe ser la siguiente:

- a. Debe comunicar cuanto antes el error o la omisión al cliente o a quien le emplea laboralmente, recomendándole que lo ponga en conocimiento de las autoridades fiscales.

Normalmente, el profesional no está obligado a informar por sí mismo a las autoridades fiscales ni debe hacerlo sin permiso;

- b. Si el cliente o quien le emplea laboralmente no corrige el error:
 - I. el profesional debe informarle de que no pueden actuar a su servicio en relación con la declaración en cuestión o con la información relacionada con ella sometida a las autoridades.

II. el profesional debe plantearse si continua la relación

con el cliente o quien lo emplea laboralmente es consistente con su responsabilidad profesional.

- c. Si el profesional concluye que puede continuar sus relaciones profesionales con el cliente, debe adoptar todas las medidas razonablemente necesarias para asegurarse que no se repita el error en declaraciones posteriores.

- d. La normativa legal o profesional de algunos países puede también hacer necesario que el profesional informe a las autoridades fiscales que no está relacionado con las declaraciones o con otra información similar, y que a dejado de actuar para el cliente o para quien le empleaba laboralmente. En estas circunstancias el profesional debe informar al cliente de su postura antes de hacerlo a las autoridades, y no deben suministrar a éstas ninguna información adicional sin el consentimiento de aquél, salvo que esté legalmente obligado a hacerlo.

Aunque el Contador Público con las firmas de las declaraciones tributarias está certificando ciertos hechos ante el estado, se considera que lo ideal al reformarse la ley en este sentido

hubiese sido la implementación de un modelo de dictamen con el cual el fisco lograra los mismos objetivos que tiene un dictamen emitido para una asamblea de accionistas, logicamente en terminos eminentemente fiscales.

4.1. FIRMA DEL CONTADOR CON SALVEDADES

El Contador Público puede firmar la declaración tributaria insertando las palabras " Con Salvedades ", éstas deben ser según la norma, irregularidades en la contabilidad.

El contador público podría emitir un dictamen fiscal con salvedades.

El artículo 597 del Decreto No.624 de 1989, Nuevo Estatuto Tributario dice : " El Revisor Fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración de renta, la frase "con salvedades", así como su firma y demas datos solicitados y hacer entrega al presente legal

o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron.

Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria cuando ésta lo exige.

4.2. MODELOS DE DICTAMEN CON SALVEDADES PARA LAS AUTORIDADES FISCALES

Se concidera en este trabajo que el contador público no debe perder de vista la herramienta principal que tiene para emitir una opinión fiscal de los estados financieros que está certificando como es el dictamen. Perfectamente emitir un "Dictamen para fines fiscales".

4.2.1. Dictamen general para fines fiscales. Acontinuación se presenta un modelo amplio y general que los contadores públicos puedan acoger para informar a las autoridades fiscales en el momento que ellas requieran del concurso del profesional contable.

100

Cartagena, fecha

Señores

Att.:

Ciudad

Estimados señores:

He examinado el Balance General de S.A.
al 31 de Diciembre de 199. y el correspondiente estado de
Ganancias y Pérdidas por el año terminado en esa fecha,
incorporados en el formulario oficial de la declaración de renta
y sobre los cuales he emitido mi opinión de fecha Mi examen se
efectuó de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas
y por consiguiente incluyó las pruebas de los registros de
contabilidad y los procedimientos de auditoria que consideré
necesarios en las circunstancias.

En relación con el cumplimiento del artículo 21 del Decreto 80 de
1984 y el artículo 79 Decreto Extraordinario 2503 de 1987, hago

constar que mi exámen se basó sobre las cifras registradas en los libros en concordancia con lo dispuesto en el artículo 208 del Código de Comercio y por lo tanto tal exámen está sujeto a las imitaciones inherentes al proceso de auditoria, incluyendo la posibilidad de no detectar la existencia de transacciones que no hubieren sido registradas en los libros ni informadas al Revisor Fiscal y/o Contador Público.

Persigue éste modelo que el contador público o revisor fiscal en ningún momento certifica hechos ajenos a los registrados en los libros oficiales.

Significa que las cifras son confiables, es decir el contador certificar que las registradas en los libros han sido las mismas informadas en las declaraciones tributarias.

La firma de la declaración tributaria solo compromete al contador en lo pertinente a las cifras contables y no abarca todo el contenido de la declaración tributaria.

4.2.2. Dictamen con Salvedad de Principio :

Cartagena, fecha

Señores

Att.:

Ciudad

Estimado señor:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué excepto por lo que se menciona en los tres párrafos siguientes, los estados financieros incorporados en la declaración tributaria, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de al 31 de Diciembre de 199. y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad en el artículo 597 Decreto No 624 de 1989.

- La estimación de cuentas incobrables es suficiente en la cantidad de \$.....

- Los inventarios incluyen materiales obsoletos y de lentos movimientos con importe de \$..... para los cuales no se ha creado provisión alguna para cubrir la pérdida que se pudiera sufrir al momento de realizarlos.

- Lo anterior, la utilidad neta del año está excedida en la cantidad de \$..... después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta.

REVISOR FISCAL

4.2.3. Dictamen con Salvedad de Inconsistencia:

Cartagena, fecha

Señores

Att.:

Ciudad

Estimado señor:

En mi opinión, con base al examen que practiqué, y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros incorporados en la declaración tributaria, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de el 31 de Diciembre de 199. y los resultados de sus operaciones por año que terminó en esa fecha, de conformidad con el artículo 597 Decreto No 624 de 1989.

Hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. El año inmediatamente anterior se valuaron a base de precios promedio y al fin del presente año se valuaron a base de primeras entradas primeras salidas. El cambio afectó la utilidad neta del año,

aumentandola en la cantidad de \$..... despues de considerar el efecto del impuesto sobre la renta.

De otra parte fundamentando en el alcance de mi exámen debo conceptuar que el cambio de evaluación de los inventarios se efectuó conforme a las disposiciones legales, las normas dictadas por nuestros organismos rectores y la técnica contable.

REVISOR FISCAL

4.2.4. Dictamen con Salvedad de Alcance :

Cartagena, fecha

Señores

Att.:

Ciudad

Estimado señor:

En mi opinión, basada en el exámen que practiqué y excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente, los datos financieros incorporados en la Declaración Tributaria, preparado por la Administración de la Compañía presentan la situación financiera de el 31 de Diciembre de 199. y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con el artículo 597 Decreto No 624 de 1989.

La compañía no practicó un inventario físico de los materiales y no pude satisfacerme por otros medios de la corrección de dichos inventarios con importe de \$..... al 31 de Diciembre de 199.

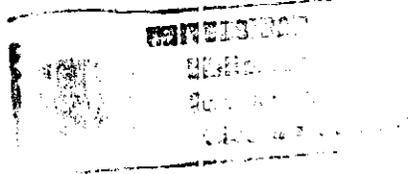
REVISOR FISCAL

5. CONCLUSIONES

Del estudio juicioso de este trabajo, se puede concluir que desde el año de 1982 se advierte un importante cambio de mentalidad con respecto a la contaduría pública, siendo destacable el hecho de la elevación del nivel profesional del contador al otorgársele mayor confianza en sus funciones y dársele más facultades para dar fe pública de los asuntos económicos de la empresa. El profesional ante la ley y ante la sociedad de los actos y eventos que demandan de su competencia como tal.

De la observancia de las disposiciones legales y la debida forma en que se lleve la contabilidad, se evitaran sanciones y se tendrá la certeza de la tranquilidad y confianza en que las certificaciones y demás actos profesionales están señados a la ley, la ética y la técnica contable. Es un hecho la mayor confiabilidad de los estados financieros y de las declaraciones tributarias firmados por el contador público, con lo cual se reconoce su idoneidad en estas materias.

La reforma tributaria que el estado efectuó, coloco como principal instrumento para evitar la evasión fiscal al contador,



otorgándole mayores facultades, promulgando una serie de normas que reglamentan la contabilidad e imponiéndole rigurosas responsabilidades y un complejo régimen sancionatorio que llevan al profesional contable a investirlo de agente fiscal, para dar fe pública ante el estado de los hechos que requieran de éste.

El contador público tiene en el establecimiento del dictamen fiscal, como sustituto de todas las certificaciones que requieran su firma, una herramienta que puede emplear técnicamente con el fin de precisar mejor alcance de su responsabilidad.

BIBLIOGRAFIA

- ANTE POTES, Walter H. Manual del Revisor Fiscal. Tesis, Contaduría, Cali Universidad Javeriana. 1981
- BETANCOUR, Joaquín, Raul Corchuelo y rodrigo Monsalve. Contabilidad tributaria. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellin. 1986
- BLANCO, Yanel. Lo que el Contador Público debe conocer de la revisoria Fiscal. Helicfoto Colombiana. 1985
- BLANCO, Yanel. Revisoria Fiscal Marco Historico y Legal. Bogotá. Tercer Mundo Editores. 499p.
- CIRCULAR CONJUNTA, Supersociedades-005. Legislación Economica. Bogota.No.888 (Octubre 1989). 449 p.
- CODIGO DE COMERCIO. Régimen Vigente 1989.
- FLOREZ SALAZAR, Hector. El decreto 2160: unifica la contabilidad. Impuestos. Bogota.No.17 (sep./86). p. 20
- FLOREZ VELANDIA, Julio. Nueva Legislación Tributaria. Ediciones F y P. 1984. 721 p.

IMPUESTO A LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS, Regimen Vigente 1989.

INSTITUTO MEJICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas y Procedimientos de Auditoria. Novena reimpresión, Mexico d.f. 1982, 356 p.

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES. La Contaduría Pública, Normas Legales que la Reglamentan. Librería el Contador Público Bogota, 1988

MANTILLA B., Samuel A. Los Informes de Revisoria Fiscal. Impuestos. Bogota. No.35. (Sep./89). p.10

NUEVO ESTATUTO TRIBUTARIO. Régimen Vigente 1989.

REGIMEN DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Legis Editores S.A. 1989

RINCON PENA, Guillermo A. Normas Sobre Contaduría Pública en Colombia. Quinta Edición. Bogotá. Producciones-Editoriales. 1988. 420 p.

SEMINARIO CONTABLE. Arthur Andersen & Cia. Implicaciones Técnicas del Decreto 2160/86. Cali. 1988.