

Bogotá D. C., 11 de diciembre de 2007
OFCTCP / 0119 / 2007

XXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 15 de agosto de 2006
Radicación: 0232
Tema: Estados financieros para establecimientos de comercio

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

CONSULTA (Textual):

“... CON TODA ATENCIÓN ME PERMITO HACER LA SIGUIENTE CONSULTA, CON EL FIN DE DIRIMIR CRITERIOS SOBRE EL MANEJO Y REGISTRO CONTABLE QUE DEBEN DAR LOS ENTES ECONÓMICOS QUE ADMINISTRAN ESTABLECIMIENTOS DE COMERCIO.

LA PREGUNTA EN PARTICULAR ES: UNA EMPRESA (OPERADOR HOTELERO) DEDICADA A LA ADMINISTRACIÓN DE HOTELES, QUE BAJO LAS FIGURAS DE CONTRATO DE “REPOSICIÓN” O “SECUESTRE”, ADMINISTRA ESTABLECIMIENTOS DE COMERCIO (HOTELES), DEBE LLEVAR CONTABILIDAD Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS EN FORMA EXCLUSIVA Y SEPARADA PARA CADA UNO DE LOS ESTABLECIMIENTOS DE COMERCIO (HOTELES) ADMINISTRADOS, INDEPENDIENTE ADEMÁS, DE SU PROPIA CONTABILIDAD?

¿LA SOCIEDAD OPERADORA CUYA ACTIVIDAD ES ADMINISTRAR LOS HOTELES DEBE REGISTRAR EN SUS CUENTAS DE ORDEN CADA UNO DE LOS

ESTABLECIMIENTOS ADMINISTRADOS?

¿EXISTE ALGÚN PRONUNCIAMIENTO ESPECIAL RELACIONADO CON EL MANEJO CONTABLE DE LA ACTIVIDAD HOTELERA?”

RESPUESTA:

Lo primero que debemos señalar es que, desde el punto de vista estrictamente legal, conforme la obligación de conformar contabilidad y presentar estados financieros surge para los comerciantes con base en el Artículo 48 del Código de Comercio, norma que establece:

“Artículo 48. Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. Asimismo será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios.”

El Consejo Técnico de Contaduría Pública mediante Concepto CCTCP 094 del 22 de abril de 1997 señaló que la contabilidad debe hacer referencia al patrimonio de las personas tanto jurídicas como naturales, ya que éste se ha considerado como uno de los atributos legales de la personalidad. Además, prima la concepción según la cual la contabilidad debe ser única y, hasta antes de la Ley 222 de 1995, se entendía que cada persona tiene solamente un patrimonio y cada patrimonio tiene solo un titular. No era posible en Colombia hablar del patrimonio autónomo o telepatrimonio, figura permitida en el Derecho Alemán, pero, hasta ese momento, no en nuestro sistema de normativo.

Es importante puntualizar que las empresas cuya actividad consiste en el ejercicio permanente y continuado de actos de comercio, como las dedicadas a la administración hotelera, ostentan la calidad de comerciantes y, como tales, están sujetas a obligaciones específicas que emanan principalmente de lo ordenado por el Artículo 19 del Código de Comercio que, en su numeral 3° ordena:

“ARTICULO 19. OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES. Es obligación de todo comerciante:

(...)

3) *Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;*

(...)”

Respecto de la disposición precedente cabe preguntarse: ¿qué debe entenderse por la expresión “*sus negocios*”?; interrogante frente al cual la respuesta, con base en los asertos expuestos debe ser que tal expresión hace referencia a *todos los negocios del comerciante*. No puede ser de otra forma, dado que debe aplicarse a esta situación fáctica el conocido aforismo según el cual, cuando el legislador no distingue, el intérprete tampoco puede hacerlo.

Por lo tanto, en el caso objeto de consulta, la obligación de la empresa consiste en llevar su contabilidad integral, incluyendo todos sus activos, pasivos y demás elementos que conforman los estados financieros como una unidad que refleje la totalidad de los hechos económicos de cada período sin que ello implique el deber legal de presentar estados financieros para cada uno de sus frentes de negocio o establecimientos de comercio, pues, como se ha anotado, la obligación en comento surge en cabeza de la persona natural o jurídica que conforma el ente económico propiamente dicho.

Establecido que es imperativo mantener la primacía de la unidad en la contabilidad de los entes económicos, merece especial análisis otro aspecto resaltado por el Consejo en el Concepto CCTCP 094 que analizamos, el cual apunta a que no se puede dejar a un lado el principio general del derecho con base en el cual el patrimonio de una persona es la prenda general de los acreedores, conforme lo establece el artículo 2488 del Código Civil, disposición que no podría cumplirse si se aceptara una dicotomía de patrimonios en cabeza de una sola persona sin la debida definición formal, por cuanto los acreedores, incluyendo al estado, no podrían establecer sobre cuáles bienes del deudor tienen el derecho de persecución consagrado en la norma citada.

En este punto, merece especial mención la circunstancia según la cual al utilizarse la expresión “*empresa hotelera*” a la cual alude la consulta entendemos que se trata de un ente económico conformado por una persona natural o jurídica con la debida personería y no puede confundirse la simple “*empresa*” a la cual hace referencia el Artículo 25 del mismo Estatuto, en el que se establece:

“ARTÍCULO 25: Se entenderá por empresa toda *actividad*

económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio.” (Resaltado fuera del texto original)

En este caso, fluye del texto en comentario que, desde luego, la “empresa” es la mera *actividad económica*; no una persona jurídica diferente a su gestor o gestores, ya que a esta *actividad económica* no se le pueden conferir atributos de la personalidad que de suyo operan con exclusividad para los casos en los cuales sí existe la personalidad jurídica.

Igual consideración puede extrapolarse al establecimiento de comercio, definido legalmente por el Artículo 515 del Código del ramo, disposición en la cual se lee:

“ARTICULO 515. - Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.” (Resaltado fuera del texto original)

Tampoco es dable considerar a este *conjunto de bienes* como una persona jurídica diferente del empresario o empresarios que lo conformaron, pues tal virtud no se la confiere la norma citada y por ende no pasa de ser uno de los bienes del ente económico que tampoco adquiere atributos de la personalidad.

Ilustrado suficientemente el punto que precede es pertinente destacar que conforme al Artículo 2º del Decreto 2649 de 1993, dicho decreto es aplicable, dada su calidad de comerciante, a empresas como la descrita en la consulta. La anomia señala:

“ARTICULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.” (Resaltado no presente en el texto original)

Ahora bien; en lo tocante específicamente a los estados financieros, el Artículo 19 del citado Decreto 2649 meridianamente dispone:

*“ARTICULO 19. IMPORTANCIA. Los estados financieros, cuya preparación y presentación **es responsabilidad de los administradores del ente**, son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico. Mediante una tabulación formal de nombres y cantidades de dinero derivados de tales registros, reflejan, a una fecha de corte, la recopilación, clasificación y resumen final de los datos contables.”*

Es bien sabido que los estados financieros son el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico, cuya preparación y presentación han sido consagradas como responsabilidad de los administradores del ente económico, lo que ratifica lo expuesto arriba en el sentido de que esta obligación recae en cabeza de la persona jurídica...

Conforme a las disposiciones de la Sección I del Capítulo IV del Decreto 2649 de 1993, las diferentes clases de Estados Financieros pueden ser:

ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL: Son estados financieros de propósito general aquellos que se preparan por el ente económico al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su concisión, claridad, neutralidad y fácil consulta. Son estados financieros de propósito general de interés para el caso analizado, los denominados **Estados financieros básicos**, Son estados financieros básicos:

- ☒ El balance general.
- ☒ El estado de resultados.
- ☒ El estado de cambios en el patrimonio.
- ☒ El estado de cambios en la situación financiera, y
- ☒ El estado de flujos de efectivo.

ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO ESPECIAL: Son estados financieros de propósito especial aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Entre otros, son estados financieros de propósito especial:

- ☒ Balance inicial.
- ☒ Estados financieros de periodos intermedios.
- ☒ Estados de costos.
- ☒ Estado de inventario.
- ☒ Estados financieros extraordinarios.
- ☒ Estados de liquidación.
- ☒ Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los estados financieros de propósito general son propios del ente económico y brindan la información íntegra de todas sus actividades y hechos económicos como un todo, cualidad que en principio acompaña también a los estados financieros de propósito especial. Sin embargo, las disposiciones del Decreto 2649 de 1993 en este punto no son taxativas y por ende esta enumeración de estados financieros de propósito especial debe entenderse meramente a título de ejemplo.

De suerte que, para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable, pueden prepararse estados financieros focalizados en determinada actividad, en determinado centro de costos o en determinado establecimiento de comercio que, por su importancia, requiere consolidar una información especial que sirva de herramienta y elemento de juicio para la toma de decisiones. Al efecto, el ente económico deberá analizar las necesidades o eventuales imposiciones que el ejercicio articular de su actividad administradora le imponga frente a sus mandantes o a terceros.

Debe puntualizarse, eso sí, que, si bien la normatividad ha dejado abierta la posibilidad de elaborar y presentar a ciertos usuarios información financiera con propósitos especiales, ésta no puede sustituir ni suplantar la información financiera mandataria que obedece a los lineamientos establecidos para los estados financieros de propósito general que, a no dudarlo, habrán de prepararse en la forma y bajo los principios al efecto expresamente señalados por el Decreto 2649 de 1993 para el correspondiente ente económico, de manera íntegra y cobijando la totalidad de los hechos económicos realizados por este, incluyendo, como lo anota el consultante, los registros en cuentas de orden que sean necesarias para reflejar, en forma adecuada para cumplir los objetivos y finalidades, la información contable de la empresa hotelera.

En relación con otros oficios en los cuales el Consejo Técnico se hubiese pronunciado respecto de la actividad hotelera, encontramos el oficio OFCTCP – 059-2005 del 28 de abril de 2005 que puede consultar en nuestra página WEB.

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

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb