



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

-
Bogotá D. C., 15 de febrero de 2007
CTCP / 009 / 2007

Señor(a):
0000000000000000
0000000000000000
0000000000000000

REFERENCIA:	
FECHA DE LA CONSULTA.....:	1º de julio de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Supersociedades
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	N/A
TEMAS.....:	Firmas en los estados financieros y aprobación de estos.

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:

ANTECEDENTE:

“LA PRESENTE ES PARA HACER ALGUNAS PREGUNTAS. QUE ME SURGEN LUEGO DE LA CONFERENCIA AL-ANON, (EQUIVALENTE A ASAMBLEA GENERAL) EN LA CUÁL SE PRESENTÓ EL ESTADO DE RESULTADOS DEL 2005. AL- ANON ES PERSONA JURÍDICA SIN ANIMO DE LUCRO.”

PREGUNTA 1 (Textual):

“SE REPARTIÓ EL BALANCE GENERAL SIN FIRMAS. PREGUNTA: ¿ES ACEPTABLE?”

RESPUESTA:

Sobre este particular es pertinente comentar lo previsto en el Artículo 2° del Decreto 2500 de 1986, disposición que establece:

“ART. 2°—A partir del 1° de enero de 1987, las entidades sin ánimo de lucro, con excepción de las entidades de derecho público, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, y las entidades previstas en el artículo 5° del presente decreto, deberán llevar libros de contabilidad y registrarlos en las oficinas de la administración de impuestos nacionales que corresponda a su domicilio.

La contabilidad deberá sujetarse, incluido el régimen sancionatorio, a lo dispuesto en el título IV del Código de Comercio y el capítulo V del Decreto 2821 de 1974. Tendrán el carácter de obligatorios los libros mayor y balances y diario, o en defecto de estos dos, el libro de cuentas y razón.” ((Resaltado fuera del texto original)

En efecto, como claramente se puede apreciar, conforme a lo establecido en el artículo 2° del Decreto Reglamentario 2500 de 1986, las entidades sin ánimo de lucro están obligadas a llevar libros de contabilidad y ésta deberá sujetarse a lo dispuesto en el Título IV del Código de Comercio.

En este entorno normativo, a pesar de que estas deberes referidos a la contabilidad de las entidades sin ánimo lucrativo no emanan del estatuto regulador de los comerciantes y de la actividad mercantil, sino de otras regulaciones y de normas de carácter tributario, es claro que la contabilidad deberá llevarse en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa, fidedigna y con sujeción a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y a los demás aspectos reglamentados por el Decreto 2649 de 1993, norma que consagra los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia y que, a la sazón, confirma este aserto cuando dispone en su Artículo 2°:

“ART. 2°. 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.” (Los resaltados no hacen parte del texto original)

Dado que el Título IV del Código de Comercio regula lo referente a libros de comercio, incluidos los de contabilidad y que la Ley 222 de 1995 regula

parcialmente esta materia, sus disposiciones resultan también aplicables a la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro. Entre ellas, se destaca para el caso consultado el Artículo 34 de la Ley 222 que dispone:

“ART. 34. OBLIGACIÓN DE PREPARAR Y DIFUNDIR ESTADOS FINANCIEROS. A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera.

El Gobierno Nacional podrá establecer casos, en los cuales, en atención al volumen de los activos o de ingresos sea admisible la preparación y difusión de estados financieros de propósito general abreviados.

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.” (Los resaltados no hacen parte del texto original)

Si bien la obligación anterior pareciera referirse de manera privativa a las sociedades comerciales, debemos anotar que la Ley 190 de 1995, en su acápite denominado “Control sobre entidades sin ánimo de lucro”, señal con claridad en el Artículo 45:

*“ARTÍCULO 45. De conformidad con la reglamentación que al efecto expida el Gobierno Nacional, **todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados**. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control.*

Cuando se cumplan los requisitos, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera.

El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la presente Ley.” (Resaltado fuera del texto original)

Así las cosas, de conformidad con lo previsto en el Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 los estados financieros deberán ajustarse a los requisitos que la norma establece en los siguientes términos:

“ART. 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS. El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.”

De suerte que los estados financieros de las entidades sin ánimo de lucro deben presentarse a sus máximos órganos al menos al final de cada ejercicio para su correspondiente aprobación, para lo cual deberán estar cabalmente certificados, vale decir, acompañados de la declaración expresa por parte del representante legal y el contador público que los preparó, en el sentido de que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Además, conforme lo ordena la parte final del inciso primero del Artículo 34 de la precitada Ley 222 de 1995, tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiera. Es decir, que en los entes económicos que por disposición legal o estatutaria cuentan con revisor fiscal, los estados financieros deberán cumplir igualmente lo señalado por el Artículo 385 de la misma Ley 222, disposición que establece:

“ARTICULO 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.”

De manera que no basta la mera presentación de un documento sin firmas titulado como Balance General por parte de los administradores al máximo órgano de la entidad, sin que éste corresponda a verdaderos estados financieros certificados y,



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

si es el caso, dictaminados en la forma prevista en las disposiciones citadas, puede constituir una falla en el ejercicio de las funciones de la administración y del mismo revisor fiscal que, según el caso podrán ser materia de investigación y deducción de eventuales sanciones conforme a la Ley.

En este punto es pertinente mencionar lo que el Consejo Técnico expuso en el Concepto CCTCP N° 169 del 14 de mayo de 1998, documento donde este organismo puntualiza:

“De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley 43/90 el Contador Público es ‘...la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general...’

Así mismo, el art. 2 dispone: ‘...De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, tales como: La asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares...’ (Subrayo)

Igualmente, el artículo 10 ibídem, dispone: “...De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales...”

De otra parte, el Art. 11 de la disposición citada dice que ‘...es función privativa del Contador Público expresar dictamen profesional e independiente o emitir certificaciones sobre balances generales y otros estados financieros...’ (Subrayo)



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

El artículo 37 de la Ley 222 de 1995, es clara (sic) en relación con la certificación del Contador sobre los Estados Financieros cuando expresa: 'El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros'.

Como conclusión se puede decir que los estados financieros sin la firma de un contador público inscrito no son más que unos documentos estadísticos o cuantitativos, sin ningún valor probatorio frente a la ley, desde el punto de vista contable.
((Resaltado fuera del texto original))

PREGUNTA 2 (Textual):

"EL BALANCE GENERAL NO SE SOMETIÓ A APROBACIÓN, CON EL ARGUMENTO DE REPRESENTAR HECHOS CUMPLIDOS QUE SON INALTERABLES Y COMO CONSECUENCIA NO TENÍA SENTIDO SOMETERLO A APROBACIÓN. PREGUNTA: ¿ESTO ES LEGAL?"

RESPUESTA:

A este respecto, es necesario puntualizar que, evidentemente, un balance general muestra hechos económicos realizados y cumplidos cuya materialidad es inalterable. Sin embargo es precisamente la forma de su presentación y la correcta aplicación de la técnica contable y los principios que la guían, donde pueden suscitarse diferencias de apreciación o incluso de cálculo que imponen la ineludible participación de los máximos órganos competentes de los diferentes entes económicos como instancia de aprobación de la información financiera, en una expresión de su calidad de receptores de los mandatarios informes que de su gestión, a no dudarlo, debe presentar la administración de toda entidad.

No en vano las funciones de las asambleas generales de toda entidad o el órgano que haga sus veces por mandato legal o estatutario está investido del deber y el derecho de aprobar los estados financieros del ente económico, como seguramente aparece en los estatutos de la persona jurídica mencionada en la consulta y en las disposiciones que, según el tipo de entidad sin ánimo de lucro de la cual se trate, regulen su existencia y el desarrollo de sus actividades.

PREGUNTA 3 (Textual):

“EL PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS, FUE DEFICITARIO. INGRESOS ESTIMADOS \$97.430.000 (NOVENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA MIL PESOS) Y EGRESOS POR \$102.846.000 (CIENTO DOS MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL PESOS). INSINUÉ QUE EL FALTANTE, SE TOMARÁ DE LA PARTIDA DE RESERVA. EL REVISOR FISCAL CONTESTÓ QUE ESO ERA MAQUILLAR LA REALIDAD Y QUE SE VERLA OBLIGADO A REDIMIR UNA PÓLIZA DE LA FIRMA SKANDIA PARA PASAR EL DINERO AL BANCO Y OTRAS CONFUSAS EXPLICACIONES Y QUE TENÍAMOS QUE CONFIAR EN ÉL, QUE EL PRESIDENTE Y EL DIRECTOR QUE HABÍAN INVERTIDO MUCHO TIEMPO PREPARÁNDOLO. PREGUNTA: ¿ESTO SI TIENE PRESENTACIÓN? ¿FUE LEGAL SU APROBACIÓN?”

RESPUESTA:

Sea lo primero aclarar que, a través del presupuesto los entes económicos estiman las expensas necesarias para su funcionamiento y la realización de su objeto para cada periodo anual, estimación que sirve, además, como base para la determinación de la cuantía de los recursos que se deben recaudar para cubrir tales egresos y para el cumplimiento de sus objetivos y proyectos. Así, corresponde al administrador de la entidad, si lo considera necesario, preparar un proyecto de presupuesto para cada ejercicio

Es de anotar que el presupuesto es una proyección hacia el futuro y como tal puede ser afectado por situaciones imprevistas, que de una u otra manera inciden en forma negativa o positiva en su ejecución. Por lo tanto, al final de cada ejercicio, deberá elaborarse el correspondiente informe que detalle su ejecución para someterlo a los estudios y aprobaciones que al efecto se hayan establecido en la entidad.

El presupuesto tiene la característica de estar determinado básicamente por el sistema de caja; sin embargo, deberán incluirse aquellos gastos que, sin implicar desembolsos de efectivo, puedan afectar los resultados del ejercicio (ejemplo: depreciaciones, amortizaciones, provisiones, etc.), debiéndose rendir cuenta también de ello.

De suerte que el presupuesto debe considerarse como una herramienta de gestión que pueden coger las empresas para mejorar sus mecanismos de control y evaluación de la gestión de los administradores y su ejecución debe guardar



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

relación directa con los registros y formalidades de la contabilidad.

Hecha la anterior precisión debemos puntualizar que la circunstancia que se comenta por el consultante en el sentido de que el presupuesto de ingresos y gastos resultó deficitario, si bien no es la que se espera en cualquier entidad, tampoco responde a necesariamente a irregularidad particular.

Adicionalmente, en lo tocante a la utilización de la “reserva” para enjugar las pérdidas, según afirma el consultante, él propuso a la asamblea, debemos recordar que, conforme al Artículo 87 del Decreto 2649 de 1993, tenemos:

“ARTICULO 87. RESERVAS O FONDOS PATRIMONIALES. Las reservas o fondos patrimoniales representan recursos retenidos por el ente económico, tomados de sus utilidades o excedentes, con el fin de satisfacer requerimientos legales, estatutarios u ocasionales.

Las reservas o fondos patrimoniales destinados a enjugar pérdidas generales o específicas solo se pueden afectar con dichas pérdidas, una vez éstas hayan sido presentadas en el estado de resultados.”

En tratándose de entidades sin ánimo de lucro, más allá de las regulaciones particulares que conforme al tipo de entidad puedan resultar aplicables, no es obligatorio constituir reservas, de manera que su constitución, manejo y disposición depende exclusivamente de las regulaciones que adopte la asamblea general o el órgano que haga sus veces.

En este punto, conviene recordar que la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional.

Es por ello que cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis de mecanismos particulares de carácter estatutario que, por lo demás desconoce, aspecto que tiene que ver con la interpretación y aplicación de la normatividad particular aplicable de manera singular a la entidad que escapa a la órbita de conocimiento y competencia funcional de este organismo de orientación técnico – contable.

Fluye de lo anterior que al Consejo le está vedado pronunciarse sobre el contenido

e interpretación de las disposiciones particulares que sobre reservas se apliquen a la entidad, sus consecuencias y las eventuales reclamaciones que, en materia de seguros, puedan presentarse.

PREGUNTA 4 (Textual):

“YO NO SOY CONTADOR, PERO COMO ADMINISTRADOR DE CONJUNTOS Y CENTROS COMERCIALES, QUEDÉ DESCONCERTADO, ADEMÁS NO TENEMOS CONTADOR Y EL REVISOR FISCAL HACE SUS VECES (JUEZ Y PARTE). NO PUSIERON LOS AUXILIARES, NI NINGÚN OTRO DOCUMENTO A DISPOSICIÓN DE LOS ASAMBLEÍSTAS CON LA CITACIÓN A LA CONFERENCIA”

RESPUESTA:

Sobre el precedente comentario del consultante, merece especial la consideración de la necesidad de que una entidad obligada a llevar su contabilidad conforme a los lineamientos del Decreto 2649 de 1993, como ocurre en el caso materia de consulta, habrá de elaborar su información financiera con la participación de un contador, en la medida en que, sólo así, podrá contar con estados financieros certificados que se ajusten al citado Artículo 37 de la Ley 222 de 1995, donde es necesaria la declaración del contador que participó en su elaboración..

A su turno, debe señalarse enfáticamente que en ningún caso es admisible ejercer simultáneamente la revisoría fiscal de una entidad, con cualquier otro cargo en la misma, máxime en el caso del cargo de contador. Así se desprende de las claras normas previstas en los Artículos 48 y 50 de la Ley 43 de 1990, en las cuales se ordena:

“Artículo 48. El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.” ((Resaltado fuera del texto original)

“Artículo 50. Cuando un Contador Público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave,



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP / 009 / 2007
15 de febrero de 2007 - 12:55
Página 10 de 10

intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.”

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 6 de febrero de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb