



Bogotá D. C., 11 de diciembre de 2007
OFCTCP / 0120 / 2007

XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 19 de octubre de 2006
Radicación: 839613
Tema: Modificación de estados financieros de períodos cerrados

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

PREGUNTA 1 (Textual):

“UN PROPONENTE PRESENTÓ OFERTA A LA AERONÁUTICA CIVIL EN EL PRESENTE AÑO, ANEXANDO BALANCE GENERAL CON CORTE A 31 DE DICIEMBRE DE 2005; PARA UN NUEVO PROCESO DE CONTRATACIÓN DENTRO DE LA MISMA VIGENCIA, EL MISMO PROPONENTE ANEXA A SU PROPUESTA EL BALANCE GENERAL A 31 DE DICIEMBRE DE 2005 CON MODIFICACIÓN EN DOS RENGLONES, PASIVO CORRIENTE Y PASIVO NO CORRIENTE.

EN EL PERÍODO DE EVALUACIÓN, SE SOLICITÓ AL PROPONENTE ACLARAR LA DIFERENCIA PRESENTADA ENTRE LOS DOS BALANCES A LA MISMA FECHA, PARA LO CUAL RESPONDIÓ A TRAVÉS DE UN ESCRITO FIRMADO POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y CONTADOR PÚBLICO, ADEMÁS DE ADJUNTAR UN ACTA DE SOCIOS DE FECHA ANTERIOR A LA PRESENTACIÓN DE LA ÚLTIMA INFORMACIÓN FINANCIERA, LO SIGUIENTE:

‘UNA VEZ ANALIZADAS LAS CIFRAS QUE COMPONEN EL GRUPO DE ACREEDORES VARIOS SE ESTABLECIÓ QUE EL 70% DE LOS MISMOS CORRESPONDEN A CONCEPTOS CON VENCIMIENTO SUPERIOR A UN AÑO, ES DECIR DEBEN SER CLASIFICADAS A LARGO PLAZO SEGÚN LOS PRINCIPIOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD.’

IGUALMENTE EL ACTA DE SOCIOS SEÑALA, INFORME DEL REVISOR FISCAL UNA VEZ ANALIZADAS LAS CIFRAS DE ACREEDORES, EL 70% SON SUPERIORES A UN AÑO, RAZÓN POR LA CUAL SOLICITO A LA JUNTA DE SOCIOS REVISAR Y CLASIFICAR LA PRESENTACIÓN DE TERCEROS EN DICIEMBRE DE 2005

AUTORIZACIÓN AL CONTADOR: LOS SOCIOS EN COMÚN ACUERDO AUTORIZARON AL CONTADOR, PARA REALIZAR LAS MODIFICACIONES CORRESPONDIENTES A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

TENIENDO EN CUENTA LO ANTERIOR Y CON EL FIN DE CONCLUIR LA EVALUACIÓN FINANCIERA DE LA PROPUESTA, LES SOLICITO NOS INDIQUE SI ES VIABLE ACEPTAR LA MODIFICACIÓN HECHA AL BALANCE GENERAL; OBSERVANDO ASIMISMO, QUE ESTE DOCUMENTO VIENE DEBIDAMENTE FIRMADO POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y CONTADOR PÚBLICO.”

RESPUESTA:

Para absolver la consulta planteada, reiteramos lo expuesto por el Consejo Técnico en anteriores oportunidades¹, en cuanto resulta de ineludible aplicación el principio de Realización consagrado en el Artículo 12 del Decreto 2649 de 1993, que a la letra establece:

“ARTICULO 12. REALIZACIÓN. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.”

La corrección de un rubro de los estados financieros que comúnmente se ha dado en llamar “reclasificación” en las cuentas de los activos y/o los pasivos como la

¹ Oficio OFCTCP / 0432 / 2005 del 17 de diciembre de 2004

descrita en los hechos de la consulta, es un hecho económico que no escapa a la aplicación del principio en comento, de tal manera que sólo podrá reconocerse cuando pueda comprobarse que el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, como consecuencia de una transacción previa.

No puede olvidarse que el reconocimiento de los hechos económicos debe sujetarse, además, a lo dispuesto para tal fin en el artículo 47 del Decreto 2649 de 1993, norma que dispone:

“ARTICULO 47. RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.

La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas.”

De la anterior disposición se confirma que el reconocimiento de los hechos económicos sólo puede concretarse cuando éstos se hallen efectivamente realizados y señala, además, que ese hecho pueda representarse de manera confiable, de suerte tal que, en los términos del artículo 48 del citado Decreto 2649, “Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen...” y de ninguna manera tal reconocimiento puede realizarse con retroactividad.

Adicionalmente, para complementar los asertos anteriores es necesario analizar el contenido del artículo 59 del Decreto 2649 de 1993, en el cual se lee:

*“ARTICULO 59. TRATAMIENTO DE INFORMACIONES CONOCIDAS DESPUÉS DE LA FECHA DE CIERRE. **Debe***

reconocerse en el período objeto de cierre el efecto de las informaciones conocidas con posterioridad a la fecha de corte y antes de la emisión de los estados financieros, cuando suministren evidencia adicional sobre condiciones que existían antes de la fecha de cierre.” (Resaltado fuera del texto original).

La norma transcrita meridianamente aclara que el efecto de las informaciones conocidas después de la fecha de cierre deben reconocerse en el período objeto de dicho cierre, siempre que no se hayan emitido los estados financieros y, en todo caso, cuando suministren evidencia adicional sobre condiciones que efectivamente existían antes de la fecha de corte como hechos ciertos con plena validez jurídica y contable.

En este orden de ideas, no es correcto que un ente económico que presenta una propuesta en un proceso licitatorio “reclasifique” cuentas de los activos y/o de los pasivos que figuran en los estados financieros ya emitidos, vale decir, cuando ya están certificados, dictaminados y aprobados, pues para proceder en tal sentido, el reconocimiento del eventual error detectado, se debe concretar en el período en el cual se detecte la falencia, sin que ello implique la modificación de los estados financieros de cortes anteriores, tal como se colige de lo establecido en los artículos 51 y 106 del citado Decreto 2649, en los cuales se lee:

“ARTICULO 56. ASIENTOS. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.” (Resaltado fuera del texto original).

(...)

“ARTICULO 106. RECONOCIMIENTO DE ERRORES DE EJERCICIOS ANTERIORES. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieron.”
(Resaltado fuera del texto original).

La interpretación sistemática de las normas precedentes permite concluir sin lugar a dudas que, en consideración a que cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advierte, para proceder al reconocimiento del error contenido en la información financiera divulgada, la corrección se deben incluir en los resultados del período en que éste se advierte. Con ello se da cumplimiento, además, a la norma general sobre revelaciones que establece el Artículo 115 de Decreto 2649 en los siguientes términos:

“ARTICULO 115. NORMA GENERAL SOBRE REVELACIONES. En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas:

(...)

13. Errores de ejercicios anteriores, con indicación en nota de su incidencia sobre los resultados de los ejercicios respectivos.

(...)” (Los resaltados no hacen parte del texto original)

Es importante señalar que, si bien el texto arriba transcrito del Artículo 106 del tantas veces mencionado Decreto 2649 hace referencia a las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de (1) equivocaciones en cálculos matemáticos, (2) de desviaciones en la aplicación de normas contables o (3) de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, tal enumeración de ninguna manera puede entenderse como taxativa. Constituye una relación de eventos presentados por vía de

ejemplo de algunas de las diversas posibilidades de errores que pueden detectarse en la información contable y cuya corrección debe realizarse conforme allí se detalla.

Sobre este particular, no puede perderse de vista que es necesario que la información contable de períodos cerrados sea confiable en el sentido de que sobre ella no exista incertidumbre respecto de los cambios que, luego de divulgada, se le puedan introducir, pues de lo contrario, carecería de sentido la obligación de cumplir con los requisitos de publicidad que gravitan sobre los estados financieros, dado que ellos reflejan hechos y situaciones del pasado que aportan elementos de juicio a terceros sobre la situación de la empresa cuya corrección, en caso de errores, se debe reflejar en el período en el cual ellos se detectan y por ende, no requieren la misma dinámica de modificaciones que se aplica, por ejemplo, al registro mercantil cuya estirpe se funda en dar cuenta de condiciones de existencia y representación que sirven de base para actuaciones presentes y futuras.

Previas las anteriores precisiones debemos llamar la atención del consultante para analizar lo tocante al registro de los estados financieros ante la Cámara de Comercio para efectos de la actualización del Registro Único de Proponentes, aspecto sobre el cual señalamos que deberá confrontarse por la entidad licitante la coherencia de la información registrada para atender este requisito, con aquella aportada al respectivo proceso licitatorio y con aquella registrada ante la misma cámara en cumplimiento de la obligación legal prevista en el Artículo 41 de la Ley 222 de 1995 en el sentido de que dentro del mes siguiente a la fecha en la cual sean aprobados los estados financieros de propósito general, se depositará copia de ellos, junto con sus notas y el dictamen correspondiente, si lo hubiere, en la cámara de comercio del domicilio social, entidad que expedirá copia de tales documentos a quienes lo soliciten.

Finalmente, no sobra puntualizar que las apreciaciones que anteceden permitirán determinar, desde el punto de vista técnico-contable, cuándo se debe introducir correcciones a los estados financieros. No obstante, será el criterio y competencia de la entidad licitante, a la luz de la legislación de la contratación administrativa y del contenido del pliego de condiciones respectivo, determinar si la información contenida en los documentos presentados en las propuestas le son suficientes para establecer fehacientemente las condiciones y circunstancias particulares de los proponentes y sus ofertas, en orden a determinar la viabilidad de su selección.

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



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

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