



Bogotá D. C., 23 de enero de 2007
OFCTCP / 0002 / 2007

Doctor:

00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
Ciudad.-

Ref.: Consulta de fecha 03 de marzo de 2004
Radicación: 0112
Tema: Certificación de estados financieros en procesos
licitatorios.

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, para lo cual consideramos primordiales las siguientes consideraciones previas:

Es competencia exclusiva de la entidad que invita a proponentes a participar en una licitación o concurso elaborar los respectivos pliegos de condiciones o términos de referencia, su interpretación y aplicación, así como también es competencia exclusiva de la misma entidad aplicar e interpretar la legislación que en materia de contratación administrativa regule el respectivo proceso de selección de los contratistas.

Por su parte, 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, la resolución de conflictos técnicos entre Contadores Públicos y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional; por lo cual, 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 aspectos de la contratación cuya

competencia recae exclusivamente en la entidad convocante, como ocurre con la aplicación de causales de rechazo de propuestas, la evaluación del cumplimiento de requisitos establecidos en el respectivo pliego de condiciones o términos de referencia, aspectos que tienen que ver con la interpretación y aplicación de la normatividad sobre contratación administrativa que escapa a la órbita de conocimiento y competencia de este organismo de orientación técnico – contable.

No obstante lo anterior, como una reflexión para orientar el análisis propuesto en su consulta, a continuación presentamos algunas guías que, **desde el punto de vista técnico – contable**, pueden servirles para satisfacer el requerimiento presente.

En la consulta se plantea textualmente:

PREGUNTA (Textual):

COMO ES BIEN SABIDO, DENTRO DE LOS REQUISITOS FINANCIEROS EXIGIDOS POR LA ENTIDADES PÚBLICAS PARA LAS LICITACIONES, ESTÁ LA PRESENTACIÓN DEL BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS CON CORTE A 31 DE DICIEMBRE, NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS, DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL SI LA FIRMA PROPONENTE DE ACUERDO CON LA LEY LO REQUIERE, O A FALTA DE ÉSTE DE UN CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE. EL BALANCE GENERAL Y EL ESTADO DE RESULTADOS DEBE ESTAR DEBIDAMENTE CERTIFICADOS Y DICTAMINADOS DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 37 Y 38 DE LA LEY 222 DE 1995 Y LA CIRCULAR EXTERNA N° 030 DE 1998, EXPEDIDA POR LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.

EN LA LEY 222 DE 1995, ARTICULO 37: “ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS - EL REPRESENTANTE LEGAL Y EL CONTADOR PÚBLICO BAJO CUYA RESPONSABILIDAD SE HUBIESEN PRESENTADO LOS ESTADOS FINANCIEROS DEBERÁN CERTIFICAR AQUEL/OS QUE SE PONGAN A DISPOSICIÓN DE LOS ASOCIADOS O DE TERCEROS. LA CERTIFICACIÓN CONSISTE EN DECLARAR QUE SE HAN CERTIFICADO (SIC) PREVIAMENTE LAS AFIRMACIONES CONTENIDAS EN ELLOS, CONFORME AL REGLAMENTO, Y QUE LAS MISMAS SE HAN TOMADO FIELMENTE DE LOS LIBROS.

EL ARTÍCULO 38 DE LA MISMA LEY CITA: “ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS SON DICTAMINADOS AQUELLOS ESTADOS FINANCIEROS QUE SE ACOMPAÑEN DE LA OPINIÓN PROFESIONAL DEL REVISOR FISCAL O,

A FALTA DE ÉSTE, EL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE QUE LOS HUBIERE EXAMINADO DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS.

IGUALMENTE EN LA CIRCULAR EXTERNA No.030 DE JUNIO 19 DE 1998, ES SU PÁRRAFO TERCERO ESTABLECE: 'LA CERTIFICACIÓN SE ENTIENDE SURTIDA CON LA FIRMA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS POR PARTE DEL REPRESENTANTE LEGAL Y DEL CONTADOR PÚBLICO RESPONSABLE DE LOS MISMOS, CON LOS ALCANCES DEL ARTICULO 57 DEL DECRETO 2649 DE 1993.'

EN LA CONSULTA No.370 DEL 26 DE OCTUBRE DE 1999 EMITIDO (SIC) POR LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES, EN LA PÁGINA WEB WWW.JCCCONTA.GOV.CO , RATIFICA SU POSICIÓN EN SU PÁRRAFO QUINTO: "ASÍ LAS COSAS, EN CONCEPTO DE ESTE ORGANISMO, SI EN UN PLIEGO DE CONDICIONES O TÉRMINOS DE REFERENCIA SE EXIGE A LOS PARTICIPANTES LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS, TAL REQUISITO SE CUMPLE CUANDO LOS MISMOS ESTÁN SUSCRITOS POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y EL CONTADOR BAJO CUYA RESPONSABILIDAD SE HUBIEREN ELABORADO.."

AHORA BIEN, EXISTE UNA CONSULTA ELEVADA AL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA ALUDIENDO LA MISMA DUDA, Y SU CONCEPTO CCTCP 120 DE AGOSTO 12 DE 1997, EN SU PÁRRAFO NOVENO CONCLUYE: 'POR LO TANTO, EN CRITERIO DE ESTE CONSEJO PARA BRINDAR UNA MAYOR CLARIDAD SOBRE DICHOS ESTADOS SE EXIGE LA CERTIFICACIÓN PREFERENCIALMENTE EN UN DOCUMENTO ADICIONAL QUE HAGA EXPRESA REFERENCIA A LAS VERIFICACIONES DE LAS AFIRMACIONES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 57 DEL DECRETO 2649 DE 1993 Y A QUE LAS CIFRAS HAN SIDO FIELMENTE TOMADAS DE LOS LIBROS TAL COMO LO EXIGE LA NORMA EN COMENTO, O BIEN EN EL MISMO CUERPO DEL BALANCE SIEMPRE Y CUANDO SE INCLUYA EL TEXTO QUE CUBRE LOS ASPECTOS ANTES MENCIONADOS'.

Y EN EL CONCEPTO N° 005 DE 2004 EMITIDO POR EL CTCP, PRONUNCIA SOBRE EL TEMA LO SIGUIENTE: 'EL REPRESENTANTE LEGAL Y EL CONTADOR PÚBLICO RESPONSABLES DE LA PREPARACIÓN DE LOS ESTOS FINANCIEROS, DEBERÁN DEJAR CONSIGNADA UNA MANIFESTACIÓN EXPRESA O CERTIFICAR LO ANTEDICHO, DECLARANDO JUNTO A SU FIRMA O EN DOCUMENTO ADJUNTO QUE HAN VERIFICADO PREVIAMENTE LA AFIRMACIONES CONTENIDAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, CONFORME AL REGLAMENTO,

Y QUE LAS MISMAS SE HAN TOMADO FIELMENTE DE LOS LIBROS, DECLARACIÓN QUE PUEDEN HACER CON ESTAS PALABRAS O CON EXPRESIONES SEMEJANTES, SIEMPRE Y CUANDO SE HAGA REFERENCIA COMPLETA A LA VERIFICACIÓN DE LAS AFIRMACIONES DE QUE TRATA EL ARTICULO 57 DEL DECRETO 2649 DE 1993, U OTRA NORMA QUE LA COMPLEMENTE O MODIFIQUE'

PARA QUE LOS PROPONENTES PUEDAN PARTICIPAR CON SUS FACULTADES PLENAS EN LAS LICITACIONES CON ENTIDADES PÚBLICAS, SIN TEMOR A SER RECHAZADAS POR LA CERTIFICACIÓN, LES SOLICITO RESPETUOSAMENTE NOS ACLAREN:

- 1. SE ENTIENDE SURTIDA LA CERTIFICACIÓN CON LA FIRMA DE LOS ESTADOS FINANCIERO (SIC) POR EL REPRESENTANTE LEGAL Y EL CONTADOR PÚBLICO (CIRCULAR EXTERNA 30 DE 1998 DEL A JCCP).*
- 2. SI PARA LA DEBIDA CERTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS NO SÓLO BASTA LA FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL Y EL CONTADOR PÚBLICO, ADICIONAL A LA LEYENDA PERTINENTE (REQUISITO INDISPENSABLE COMO LO ESTABLECE LA LEY 222 EN SU ARTÍCULO 37),*
- 3. O SE REQUIERE DE UN DOCUMENTO ADJUNTO DONDE CERTIFIQUE QUE SE HA VERIFICADO PREVIAMENTE LAS AFIRMACIONES CONTENIDAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, CONFORME AL REGLAMENTO, Y QUE LAS MISMAS SE HAN TOMADO FIELMENTE DE LOS LIBROS (COMO LO DISPONE EL CONCEPTO EMITIDO POR EL CTCP)"*

CONSIDERACIONES PRELIMINARES:

Estimamos de especial relevancia hacer algunas precisiones en relación con el entorno conceptual y normativo dentro del cual deben enmarcarse las soluciones a los interrogantes planteados.

EFFECTO JURÍDICO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS EMITIDOS POR EL CONSEJO TÉCNICO Y LA JUNTA CENTRAL EN MATERIA DE CONSULTAS:

Lo primero que es importante resaltar es el efecto jurídico de los pronunciamientos del Consejo Técnico que aparece con claridad en la Sentencia C-530 de 2000, expedida por la Corte Constitucional, documento en el cual esa

corporación meridianamente señala:

“NORMA ACUSADA:

ARTICULO 33. De las funciones. Son funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

(...)

4. Pronunciarse sobre la legislación relativa a la aplicación de los principios de contabilidad y el ejercicio de la profesión.

15.1. CARGOS.

La función descrita es de competencia del legislador y del Presidente de la República, cuando éste reglamenta la norma legal.

“El Consejo Técnico de la Contaduría Pública puede pronunciarse - dice el demandante- sobre cualquier aspecto relacionado con la profesión de contador público, sin que para ello requiera de ley, pero ese pronunciamiento o concepto no tiene fuerza vinculante para ninguna persona, puesto que la doctrina, el análisis de situaciones jurídicas, económicas o contables, por razonado y ponderado que sea, solamente sirve de ilustración para tomar decisiones en cualquier circunstancia, constituyendo su núcleo esencial”.

Conforme al segundo inciso del artículo 230 de la Constitución dice el demandante- “la equidad, la jurisprudencia, los principios generales de derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial, connotación innegable de la actividad administrativa, sin que ello signifique que la doctrina que surja de sus actos se vuelva obligatoria”.

No obstante, el Consejo ha determinado que los conceptos que emite tienen fuerza vinculante y son de obligatorio cumplimiento por parte de los contadores públicos.

A juicio del demandante, la norma acusada viola, por consiguiente, los arts. 1, 6, 28, 29, 113, 114 y 150 de la Constitución Política.

(...)

15.3. ANÁLISIS DE LOS CARGOS.

15.3.1. *Corresponde a la Corte decidir si la facultad que se da al Consejo Técnico en la norma acusada es de competencia o no al legislador.*

15.3.2. *La Corte estima que se ajusta a la Constitución la norma acusada, porque **la facultad otorgada al Consejo ha de ser entendida no como el ejercicio de una competencia normativa que, indudablemente corresponde al Congreso, sino simplemente como una función dirigida a expresar opiniones, criterios o conceptos sobre la legislación relativa a los principios de la contabilidad y al ejercicio de la profesión, que naturalmente, no tienen efectos normativos vinculantes frente a terceros.*** (Los resaltados no vienen en el texto original)

En igual sentido deben entenderse las funciones que ejerce la Junta Central de Contadores en materia de absolución de consultas, las cuales se encuentran reguladas por el Artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, tal como ocurre con las que resuelve el Consejo Técnico, aclarando que dentro de las atribuciones conferidas a la Junta por el Artículo 20¹ de la Ley 43 de 1990, no se le atribuye competencia especial para absolver consultas de talante técnico – contable, como sí lo hace esa misma Ley para el Consejo en el Artículo 33,

¹ Artículo 20. De las funciones. Son funciones de la Junta Central de Contadores:

1. Ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la Contaduría Pública sólo sea ejercida por Contador Público debidamente inscritos y que quienes ejerzan la profesión de Contador Público, lo haga de conformidad con las normas legales, sancionando en los términos de la ley, a quienes violen tales disposiciones.
2. Efectuar la inscripción de Contadores Públicos, suspenderla, o cancelarla cuando haya lugar a ello, así mismo llevar su registro.
3. Expedir, a costa del interesado, la tarjeta profesional y su reglamentación, las certificaciones que legalmente esté facultada para expedir.
4. Denunciar ante autoridades competentes a quien se identifique y firme como Contador Público sin estar inscrito como tal.
5. En general hacer que se cumplan las normas sobre ética profesional.
6. Establecer Juntas Seccionales y delegar en ellas las funciones señaladas en los numerales 4 y 5 de este artículo y las demás que juzgue conveniente para facilitar a los interesados que residan fuera de la capital de la República el cumplimiento de los respectivos requisitos.
7. Darse su propio reglamento de funcionamiento interno.
8. Las demás que le confieran las leyes. *Parágrafo. El valor de las certificaciones serán fijados por la Junta.*

De lo anterior se colige que los pronunciamientos citados en el texto de la consulta deben entenderse como meras orientaciones que no revisten el carácter de vinculantes y carecen de la estirpe normativa que los haga de obligatorio cumplimiento.

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE LOS PROPONENTES EN PROCESOS REGULADOS POR LA LEY 80 DE 1993:

Otro aspecto que merece especial comentario en relación con la argumentación presentada como preámbulo de la presente consulta, consiste en que parece darse a entender que la legislación obliga a requerir la presentación de estados financieros con las diferentes propuestas de los oferentes, exigencia que no se encuentra en ninguna de las normas que regulan este tipo de procesos de selección de contratistas.

Aquí resulta relevante señalar que los artículos 24 y 30 de la Ley 80 de 1993, estipulan que en los pliegos o términos de referencia se indicarán los requisitos de carácter objetivo necesarios para participar en la correspondiente selección, donde se detallen los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica, las obligaciones de las partes; la determinación y ponderación de los factores objetivos de selección y de todas las demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que se consideren necesarias para garantizar reglas objetivas, claras y completas.

Así las cosas, la entidad licitante, atendiendo las necesidades que orientan la contratación particular de la cual se trate, diseña sus pliegos de condiciones o términos de referencia que, como se ha sostenido jurisprudencialmente, son la “Ley del Contrato” y por ende obligan a las partes, estableciendo, entre otras cosas, reglas de comparación y selección objetiva de las propuestas entre las cuales puede caber la exigencia de determinados requisitos que debe cumplir la información financiera que determine la capacidad económica del proponente. Tales reglas pueden ir más allá y prescribir requisitos más o menos exigentes de aquellos que la ley establece para la realización normal de las actividades de las empresas, pues la entidad licitante, puede evaluar lo que le resulte necesario y suficiente para satisfacer las necesidades del contrato estatal, siempre que se adopten las medidas que garanticen la veracidad y confiabilidad de la información aportada.

En efecto; las entidades que desarrollen procesos licitatorios pueden diseñar pliegos de condiciones o términos de referencia según el caso, que incluyan

mecanismos distintos a la presentación de los estados financieros para la evaluación de la capacidad económica y financiera de sus proponentes, tales como certificaciones emitidas por el representante legal del ente económico, el contador que preparó la información y, si es el caso, el revisor fiscal o contador independiente, las cuales pueden aportar cifras relevantes del balance o estado de resultados, presencia o ausencia de contingencias importantes, opinión sobre la razonabilidad de las cuentas o sobre la sujeción de los registros a los principios contables de general aceptación, etcétera.

De este modo, sin la carga de analizar en detalle la totalidad de los documentos que componen los estados financieros, la entidad que convoca al proceso puede simplificar su trabajo de evaluación, tal como la han realizado en procesos de la mayor importancia, varias entidades del mismo Distrito Capital así como del orden nacional, con excelentes resultados.

RESPUESTA:

Hechas las anteriores precisiones, analizaremos concretamente la forma en que se concreta la certificación de los estados financieros, punto sobre el cual es necesario estudiar el contenido del artículo 37 de la Ley 222 de 1995 en el cual se lee:

*“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.**” (Resaltado fuera del texto original).*

Con fundamento en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se preparó la información financiera, son las personas encargadas de certificar con su firma los estados financieros, en los casos en que sean sometidos a consideración o conocimiento de los asociados o puestos a disposición de terceros en general, lo cual es garantía del adecuado registro en libros y preparación de dichos estados financieros, de conformidad con los principios o normas de contabilidad de general aceptación.

Esta disposición fija la responsabilidad del representante legal con respecto a la certificación y señala el alcance de la firma del contador público que hubiere preparado los estados financieros. Además, determina el alcance del concepto de certificación de estados financieros, al indicarnos con meridiana claridad que 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 contabilidad.

Como consecuencia, el representante legal y el contador público responsables de la preparación de los estados financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, declarando junto a su firma o en documento adjunto, que *"han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros"*, declaración que pueden hacer con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, u otra norma que la complemente o modifique.

Cabe resaltar que la disposición del Artículo 37 de la Ley 222 de 1995 previamente citado, de ninguna manera señala la forma concreta en la cual se ha de declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros y que las mismas se han tomado fielmente de los libros, razón por la cual los conceptos de este Consejo citados en la consulta resultan plenamente coherentes y ajustados al texto del precitado Artículo 37.

Ciertamente, en Concepto CCTCP 120 de agosto 12 de 1997, este organismo señala que *"para brindar una mayor claridad sobre dichos estados (financieros) se exige la certificación **preferencialmente** (sic) en un documento adicional que haga expresa referencia a las verificaciones de las afirmaciones contenidas en el artículo 57 del decreto 2649 de 1993 y a que las cifras han sido fielmente tomadas de los libros tal como lo exige la norma en comento, o bien en el mismo cuerpo del balance siempre y cuando se incluya el texto que cubre los aspectos antes mencionados"* (Resaltado no viene del texto original).

La expresión "*preferencialmente*", de suyo indica la posibilidad de una elección o una preferencia que, desde Lugo, no implica que la certificación deba emitirse necesariamente en un documento adicional, posición que igualmente se destaca en el Concepto N° 005 de 2004 emitido por el Consejo Técnico, cuando sostiene que *"el representante legal y el contador público responsables de la preparación de los estos financieros, deberán dejar consignada una manifestación expresa o certificar lo antedicho, **declarando junto a su firma o en documento adjunto***

que han verificado previamente la afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros, declaración que pueden hacer con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el artículo 57 del decreto 2649 de 1993, u otra norma que la complemente o modifique". (Resaltado no viene del texto original)

En resumen, de lo arriba expuesto fluye con meridiana claridad como respuesta a los tres interrogantes planteados que los estados financieros no se entienden certificados, desde el punto de vista técnico – contable, cuando ellos presenten solamente las firmas del representante legal del ente económico y el contador que tuvo a cargo su preparación, pues, reiteramos, este requisito se alcanza cuando estos funcionarios, junto a su firma o en documento adjunto, expresamente declaran que han verificado previamente la afirmaciones contenidas en los estados financieros y que éstas se han tomado fielmente de los libros de comercio del ente económico, declaración que puede consignarse con estas palabras o con expresiones semejantes, siempre y cuando se haga referencia completa a la verificación de las afirmaciones de que trata el artículo 57 del decreto 2649 de 1993.

Insistimos en que las apreciaciones que anteceden permitirán determinar, desde el punto de vista técnico, cuándo se entienden certificados unos 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, 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.

También será criterio y competencia de la misma entidad, determinar si la exigencia del pliego de condiciones en relación con la certificación de los estados financieros, desde el punto de vista de la Ley 80 de 1993 y de los citados pliegos, representa un requisito formal o si se trata de una requisito de fondo, con miras a determinar la eventual aplicación del principio relativo a la prevalencia de lo sustancial sobre lo meramente formal y la eventual posibilidad de sanear una insuficiencia en esta materia.

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



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

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,

HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ
Presidente

HAA/grb