



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 20 de noviembre de 2007
CTCP N° 155 / 2007

Señor(a):

00000000000000000000000000000000
00000000000000000000000000000000
00000000000000000000000000000000
00000000000000000000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA.....:	17 de enero de 2007
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentación Directa
N° DE RADICACIÓN CTCP....:	022
TEMAS.....:	Inconsistencias en estados financieros presentados en licitaciones.

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 una licitación o concurso de proponentes 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 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 evaluación del cumplimiento de requisitos establecidos en el respectivo pliego de condiciones o términos de referencia o la aplicación de estos en lo tocante a la eventual deducción de causales de rechazo o descalificación de propuestas, 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:

PREGUNTA (Textual):

“EL DEPARTAMENTO DE CASANARE VIENE ADELANTANDO VARIOS PROCESOS DE CONTRATACIÓN Y HA VENIDO OBSERVANDO QUE UN GRAN NUMERO DE PROPONENTES PRESENTAN UNOS ESTADOS FINANCIEROS EN LOS CUALES LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE COINCIDE EXACTAMENTE CON LA UTILIDAD CONTABLE, SI BIEN ES CIERTO ESTO PUEDE SUCEDER, TAMBIÉN ES CIERTO QUE LA MAYORÍA DE PROPONENTES DEBEN MANEJAR CUENTAS CORRIENTES Y CUENTAS DE AHORROS POR LO CUAL SE VEN EN LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS, AL IGUAL QUE OTROS TRIBUTOS MUNICIPALES, TALES COMO EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO» PREDIAL ETC.

VISTO LO ANTERIOR Y DE ACUERDO A LOS ESTADOS DE RESULTADOS OBSERVADOS, SE DEBERÍA PRESENTAR UNA DIFERENCIA POR LO MENOS EN LA PARTE PROPORCIONAL AL 20% DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO NO DEDUCIBLE Y EL GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS. DICHA DIFERENCIA DE TODAS FORMAS DEBERÍA SER EXPLICADA MEDIANTE LA CONCILIACIÓN FISCAL,

POR OTRA PARTE ES DE ANOTAR QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS ESTÁN DICTAMINADOS Y CERTIFICADOS, PERO ES MOTIVO DE CONSULTA DETERMINAR SI ESTOS ESTADOS FINANCIEROS PUEDEN SER RECHIZADOS ALEGANDO QUE ESAS DEDUCCIONES NO CORRESPONDEN A LA REALIDAD CONTABLE Y FISCAL YA QUE SE ESTARÍA TOMANDO COMO DEDUCIBLE LA TOTALIDAD DE ESTOS TRIBUTOS Y POR ESTA MISMA RAZÓN SE PODRÍA CONCLUIR QUE LA UTILIDAD CONTABLE COINCIDE CON LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE, PERO A LA LUZ DE LA



NORMATIVIDAD VIGENTE, ESOS ESTADOS FINANCIEROS NO ESTARÍAN CORRECTAMENTE DICTAMINADOS Y CERTIFICADOS YA QUE SE ESTA OMITIENDO UNA OBLIGACIÓN PERENTORIA PARA TODOS LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD Y ES EL LIMITANTE EN ESAS DEDUCCIONES,”

RESPUESTA:

En relación con la certificación de estados financieros, el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, establece:

*“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)*

Esta disposición señala el alcance del concepto de certificación de estados financieros, al indicarnos 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. Para ello, 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.

A su turno, con base en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, tenemos:

*“ART. 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.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia." (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de lo anterior que para dictaminar estados financieros, estos deben estar previamente certificados con el lleno de los requisitos arriba descritos y que dicho dictamen corresponde exclusivamente al revisor fiscal o al contador independiente.

Adicionalmente, como expresamente lo señala el inciso segundo del transcrito artículo 38 de la Ley 222 de 1995, los estados financieros dictaminados debe suscribirlos el revisor fiscal o, a falta de éste, el contador público independiente que los hubiere examinado, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. Con el objeto de indicarle a los terceros desprevénidos mediante la nota en comento, que sobre los estados financieros existe dictamen y permitirle solicitar el dictamen para complementar su apreciación sobre la información financiera que se les pone de presente.

Para concretar la certificación y el dictamen de los estados financieros, los profesionales de la contaduría pública que en tales gestiones intervienen, deberán hacerlo en consideración de lo expuesto en el artículo 35 de la Ley 43 de 1990, cuando señala:

"Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte



integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye (sic) su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí. “ (Resaltado fuera del texto original).

De suerte que resulta incuestionable que la certificación en la cual participa el contador público que elaboró la información financiera y el dictamen del revisor fiscal realizado sobre los estados financieros, deben ceñirse a la veracidad, oportunidad, importancia y ante todo, atendiendo a los principios de integridad, objetividad e independencia; no obstante lo cual, ante eventos como los que son materia de consulta, debemos tener en cuenta lo previsto en el inciso primero del Artículo 10° de la Ley 43 de 1990, en el cual se lee:

“ART. 10. 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 casos 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 y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.” (Resaltado fuera del texto original)

Se colige de esta disposición que si la certificación emitida por el contador público la o la firma de un revisor fiscal plasmada en su dictamen, como actos propios de su profesión, harán presumir de hecho, vale decir: salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.

En este marco y contexto, frente a motivos que permitan sospechar seriamente de una eventual emisión de certificaciones o dictámenes con eventuales imprecisiones como las planteadas en la hipótesis de la consulta, la presunción en comento deberá desvirtuarse a través del debate probatorio que se surta ante autoridad jurisdiccional o administrativa que, arrogada de la competencia correspondiente, emita su decisión declarando, si lo encuentra probado, el vicio que pudiere recaer sobre una



certificación o un dictamen emitido sin el cumplimiento de los requisitos y principios que deben caracterizarlo.

Será pues este pronunciamiento de estirpe declarativa, el que, demás, señale las limitaciones en los efectos, credibilidad y confiabilidad de la certificación o el dictamen analizados, dependiendo de la gravedad de los hechos que se prueben y de su trascendencia en el propio contenido del documento.

Por otra parte, es importante señalar que si bien puede resultar inquietante la reiterada presencia de la falla descrita en la consulta, ellos no implica que pueda aplicarse el conocido aforismo según el cual, *error communis facit ius* (el error común hace la ley). De allí la justificada inquietud puesta a consideración de este organismo en tanto la circunstancia comentada en la consulta de marras puede interpretarse como una inconsistencia, no obstante lo cual, de los hechos descritos no puede deducirse si ella corresponde a una falla en la información contable o si se trata de una falencia que sólo esté presente en las declaraciones tributarias, con lo cual la información contable conservaría plena credibilidad, sin perjuicio de las sanciones que pudieren deducirse en el ámbito tributario a quienes hubiesen presentado declaraciones con información incorrecta.

Cobra especial pertinencia en este punto señalar que, en todo caso, en la información financiera de todos los entes económicos sometidos a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia que consagra el Decreto 2649 de 1993, se impone la aplicación de la norma general sobre Revelaciones que, en el Artículo 115, de manera prístina, establece:

“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:

(...)

19. Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable y entre la cuenta de corrección monetaria contable y la fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia.



(...)”

Por otra parte, debemos señalar que las causales de rechazo o descalificación de las propuestas que se presentan por los oferentes en un proceso licitatorio deben estar meridianamente señaladas en el Pliego de Condiciones que regula el respectivo procesos, tal como repetidamente lo ha señalado el Consejo de Estado, entre otras en Sentencia del 19 de abril de 1999, Sala Contencioso Administrativo. Sección Tercera, Consejero Ponente: Daniel Suárez Hernández, documento en el cual se lee:

“Ahora, la Sala tampoco pasa por alto, lo atinente a la adecuada interpretación de los pliegos de condiciones y, más ampliamente, a la consideración del negocio jurídico de oferta y a sus alcances y consecuencias jurídicas, pues no es aceptable que, una suposición de un eventual incumplimiento de obligaciones menores, sea una razón valedera que excluya la adjudicación de un oferente dentro de un proceso de licitación pública. En efecto, los pliegos de condiciones establecen las directrices generales y especiales con arreglo a las cuales los oferentes deben faccionar su propuesta, dentro de las cuales, algunas aparecen como esenciales y otras, por su naturaleza, devienen adjetivas o accesorias, dentro de una consideración integral del contenido de la oferta de contrato.

La oferta, es una expresión de negocio jurídico unilateral, cuyo carácter recepticio, le imprime un carácter obligatorio, queriendo significar con lo anterior que, quien oferta, deviene obligado a mantener su promesa de negocio futuro. Así las cosas, es indispensable reparar en que, del contenido del negocio de oferta de contrato surge la promesa obligatoria, para el proponente, de que, en llegando a ser adjudicatario del negocio futuro o definitivo, deberá ajustar su conducta al contenido negocial de la oferta, que las más de las veces se concreta en el negocio definitivo. Así las cosas, cuando los oferentes dentro del proceso de licitación pública, v.gr. ofertan y prometen un determinado contenido negocial -disponibilidad de equipo- quedan obligados, caso de ser adjudicatarios, a cumplir, llegado el plazo o verificada la condición a la cual esté sujeta tal prestación, con lo prometido, como que en tal eventualidad dicha prestación adquiere carácter de exigibilidad. De lo que viene dicho, no puede aceptarse que so pretexto de una evaluación extemporánea y adicional, no prevista por lo demás dentro del proceso de licitación pública, que ha originado la presente controversia, se pudiese suponer que el hoy demandante, estaría



imposibilitado para cumplir con el contenido negocial de su oferta de contrato, en lo atañadero al rubro equipo ofertado disponible.”

La precedente consideración, que en su fundamentación básica es aplicable al caso que nos ocupa, nos permite colegir que, sólo si la Ley del Contrato expresada en el Pliego de Condiciones o Términos de Referencia señala una causal que taxativamente permita el rechazo o descalificación de una oferta en la cual se incurra en una falla que, conforme a esta reglamentación, resulte inadmisibles como elemento válido para la evaluación financiera del proponente, podrá deducirse tal consecuencia adversa para el proponente que en ella incurra.

Igualmente es pertinente comentar aquí la Sentencia del 5 de marzo de 1993 emitida por el Consejo de Estado, Sala Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Consejero Ponente: Jun de Dios Montes Hernández, providencia que enfatiza:

“En un Estado de Derecho la actividad de la administración está determinada por un principio de legalidad, el que, al tiempo que le otorga prerrogativas le impone también sujeciones; entre éstas se destacan, dentro de la etapa previa a la celebración del contrato, el cumplimiento riguroso de las formalidades establecidas por la ley para la selección del contratista; con esa finalidad, la entidad pública interesada tiene a su favor la prerrogativa de elaborar un pliego de condiciones pero, una vez elaborado y adquirido por los posibles oferentes, tiene la sujeción de actuar en consonancia con las reglas que, en un amplio margen de discrecionalidad, consagró unilateralmente en dicho pliego. De allí que, en el camino de escoger al contratista y de celebrar el contrato con quien resulte agraciado, el pliego de condiciones sea la ley que deben observar y obedecer tanto el particular como la administración pública; posteriormente, durante la ejecución contractual, será valioso instrumento para la interpretación de las cláusulas pactadas y para la definición de los conflictos. Siendo, pues, “la ley del contrato”, como es común reconocerlo, el pliego de condiciones, como toda ley, es susceptible de interpretación en cuanto sea necesario aplicar sus normas a circunstancias dudosas o ambiguas; es, por consiguiente, objeto de interpretación, en si mismo y en consideración a su carácter de “ley”, e instrumento para interpretar el contrato resultante, en tanto antecedente del mismo. En este orden de ideas, la aplicación del pliego a las circunstancias, muchas veces imprevistas e imprevisibles, que se presenten en desarrollo de la licitación, no puede ser el resultado de una operación simplemente mecánica; corresponderá al interprete asistir activamente al encuentro del



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

precepto jurídico con los hechos para lograr el sentido que más se acomode a la justicia y a la conveniencia pública.” (Resaltados no presentes en el texto original)

Se colige de los asertos precedentes que, atendiendo a la normas que de manera precisa han debido preverse en los pliegos de condiciones o términos de referencia aplicables a los distintos procesos de selección de contratistas, la entidad licitante deberá evaluar las consecuencias que, de manera precisa, puedan encajar en la interpretación juiciosa del contenido de dichos pliegos, con el objeto de establecer la posibilidad de considerar la información financiera aportada, en el marco de aplicación de los Principios de la Buena Fe y el Debido Proceso, evaluación que corresponde de manera privativa a la entidad que preparó *ex profeso* la ley que regirá el contrato y el proceso de selección, en la forma de los pliegos de condiciones o términos de referencia.

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 7 de noviembre 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

C:\Documents and Settings\CONSEJO4\Mis documentos\~ G R B - CTCP\~
APROBADOS\2 0 0 7\2007 - 11\C - 000 DEPTO DEL CASANARE - Jairo Baron
(Inconsistencias en EF paar licitaciones).doc
09/11/2007 9:59