



Bogotá D. C., 13 de diciembre de 2007  
OFCTCP / 0243 / 2007

Señor(a):  
**Dr. WILLIAM ALFONSO DÁVILA ARBELÁEZ**  
Gerente **TERMINAL DE TRANSPORTES DE PEREIRA S.A.**  
Calle 17 N° 23-157  
Pereira.-

**Ref.: Consulta de fecha 01 de diciembre de 2004**  
**Tema: Certificación y dictamen de estados financieros de**  
**licitantes.**

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, 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 – cantable**, pueden servirles para satisfacer el requerimiento presente.

En la consulta se plantea textualmente:

*“LA TERMINAL DE TRANSPORTES DE PEREIRA S.A. CONVOCÓ A LAS LICITACIONES PÚBLICAS 001/2005, 002/2005, 003/2005, 004/2 005 Y 005/2005 PARA EL REFORZAMIENTO ESTRUCTURAL Y REDISEÑO ARQUITECTÓNICO DE SU PLANTA FÍSICA.*

*1- EN LOS PLIEGOS DE CONDICIONES SE ESTABLECIÓ PARA LA EVALUACIÓN FINANCIERA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS (BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS) CON LAS INSTRUCCIONES A LOS PROPONENTES, ENTRE OTRAS LAS SIGUIENTES:*

*EL BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS ACOMPAÑADOS DE SUS RESPECTIVAS NOTAS ACLARATORIAS, LOS CUALES DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE CERTIFICADOS Y DICTAMINADOS DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 36, 37 Y 38 DE LA LEY 222 DE 1995 Y SUS DECRETOS REGLAMENTARIOS, EN CONCORDANCIA CON LAS NORMAS DE LA TÉCNICA CONTABLE PROPIAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTA CLASE DE INFORMACIÓN.*

*EN LAS AUDIENCIAS DE ACLARACIÓN A LOS PLIEGOS DE CONDICIONES, LOS PROPONENTES MANIFESTARON QUE ÉSTA SÓLO APLICABA PARA PERSONAS JURÍDICAS Y QUE LA LEY NO OBLIGA A LAS PERSONAS NATURALES; RAZÓN POR LA CUAL EL COMITÉ TÉCNICO DE EVALUACIÓN, PROCEDIÓ A PUBLICAR LA ADENDA NO. 3 CON EL FIN DE ACLARAR QUE ESTE REQUISITO, TAMBIÉN INCLUÍA A LAS PERSONAS NATURALES (DOCUMENTO ANEXO ADENDA NO. 3).*

*UNA VEZ REALIZADA LA EVALUACIÓN FINANCIERA SE ENCONTRÓ QUE MÁS O MENOS EL 80 % DE LAS PROPUESTAS NO CUMPLEN FINANCIERAMENTE, POR NO ESTAR SUSCRITA LA FIRMA (SIC) DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, COMO LO ESTABLECE EL ARTÍCULO 38 DE LA LEY 222 DE 1995 PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS SOLICITADOS (BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS); COMO CUMPLIMIENTO*

SE ANEXA EL DICTAMEN DE LOS MISMOS.

POSTERIORMENTE, EN LA AUDIENCIA DE RESPUESTA A OBSERVACIONES AL INFORME DE EVALUACIÓN Y ADJUDICACIÓN, LOS PROPONENTES ADUCEN FALTA DE CLARIDAD ENTRE LOS PLIEGOS DE CONDICIONES Y LA ADENDA NO. 3, CONFUSIÓN EN EL TEXTO FINAL QUE REZA: LA NO-PRESENTACIÓN DEL BALANCE GENERAL, DEL ESTADO DE RESULTADOS, DE LAS NOTAS ACLARATORIAS, DE LA CERTIFICACIÓN DEL REPRESENTANTE LEGAL Y CONTADOR PÚBLICO O EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL CUANDO ASÍ CORRESPONDA O LA OPINIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, DETERMINARÁN QUE LA PROPUESTA SEA EVALUADA COMO NO CUMPLE FINANCIERAMENTE". (SE ANEXA COPIA DEL NUMERAL 2.2. DOCUMENTOS DE CONTENIDO FINANCIERO OBJETO DE EVALUACIÓN Y COPIA ADENDA NO. 3).

POR LO ANTERIOR, RESPETUOSAMENTE Y DE CARÁCTER URGENTE SOLICITAMOS EMITIR CONCEPTO SOBRE SI LOS PLIEGOS DE CONDICIONES Y LA ADENDA NO. 3 SON CLAROS EN CUANTO A LA SUSCRIPCIÓN DE LA FIRMA (SIC) DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE EN EL BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS.

2- REVISADAS LAS CERTIFICACIONES DEL REPRESENTANTE LEGAL Y CONTADOR PÚBLICO, QUIEN ELABORA LOS ESTADOS FINANCIEROS (BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS), SE ENCONTRÓ QUE ALGUNOS PROPONENTES SÓLO CERTIFICAN EN EL TEXTO EL ESTADO DE RESULTADOS, Y DE ACUERDO AL ARTÍCULO 37 DE LA LEY 222 DE 1995, SON LOS ESTADOS FINANCIEROS (BALANCE GENERAL Y ESTADO DE RESULTADOS). LA NO-INCLUSIÓN EN LA CERTIFICACIÓN DEL BALANCE GENERAL CREÓ EN EL COMITÉ TÉCNICO EVALUADOR, DUDA SOBRE SI ÉSTA CUMPLE CON EL ARTÍCULO 37, DEBIDO A QUE LAS CIFRAS QUE SE TOMAN PARA LA EVALUACIÓN DE LOS ÍNDICES FINANCIEROS SON LAS CUENTAS REALES DEL BALANCE GENERAL (ACTIVO CORRIENTE, ACTIVO TOTAL, PASIVO CORRIENTE, PASIVO TOTAL Y PATRIMONIO).

ESTA SOLICITUD LA ALLEGAMOS CON EL FIN DE NO INCURRIR EN ERRORES EN CUANTO AL CUMPLIMIENTO A LA EVALUACIÓN FINANCIERA, QUE DA COMO RESULTADO LA EXCLUSIÓN DEFINITIVA DE LA PROPUESTA EN EL PROCESO LICITATORIO."

## RESPUESTA:

Consideramos 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.

### **ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS Y DICATMINADOS:**

Con base en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, tenemos:

*“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 certificarlos con su firma, 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 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.

Ahora bien; 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. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

No puede ser de otra forma, por cuanto es mediante la atestación y la firma que un contador ejerce su función de dar fe pública respecto de la información que dictamina, tal como lo expresa meridianamente el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 que estipula:

*“Artículo 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)*

Esta afirmación se ratifica con lo expuesto en el artículo 35 de la misma Ley, 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 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).*

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante concepto 023 del 23 de julio de 2003, puntualizó:

*“...El numeral 7º del artículo 207 del citado código (de Comercio) establece como función propia del revisor fiscal “autorizar con su*

*firma cualquier balance que se haga con su dictamen o informe correspondiente”.*

*Existen dos conceptos que delimitan en forma precisa, la responsabilidad que atañe al contador público que desempeña el cargo de revisor fiscal, que son el dictamen y la atestación.*

*Dictamen y atestación:*

*El dictamen es la emisión obligatoria del juicio profesional concluido del examen y comprobación suficiente al contenido de lo examinado por el contador público. Se hace por escrito con la aplicación, tanto en el examen como en la emisión, de las normas profesionales que le son propias. En la revisoría fiscal tales normas están señaladas por el Código de Comercio, no existiendo límite alguno respecto de lo que debe expresar, sino en cuanto a lo mínimo de su contenido.*

*La atestación es el testimonio, que mediante declaración o manifestación expresa, el contador público expone la responsabilidad que asume respecto al contenido de algún documento, preparado y certificado por la administración (sic). Es decir, que se compromete como testigo fiel de los hechos u operaciones que se exponen.”*

Hechas las anteriores consideraciones, se concluye que la atestación, dictamen y firma de los estados financieros por parte del revisor fiscal o contador independiente que los examina, constituyen, desde el punto de vista de la normatividad contable, elemento fundamental para configurar estados efectivamente dictaminados, pues es esta la manera en que se concreta la opinión expresa que sobre ellos hace el profesional y la vía de materializar la credibilidad que ellos merecen.

En este punto, resulta pertinente citar el fallo C-290 de 1997 emitido por la Corte Constitucional relacionado con los estados financieros certificados y dictaminados como labor del revisor fiscal o contador público la inclusión imperativa de su firma en ellos. Se lee en el documento:

*“Los “estados financieros certificados” son, pues, los que, suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon, para ser puestos en conocimiento de los asociados o terceros, contienen la “certificación” de ser reflejo fiel de los libros y de haber sido objeto de previa comprobación, según*

*el reglamento*

*Sobre esta base, los “estados financieros dictaminados” son, entonces, aquellos estados financieros certificados que, por haber sido objeto de la verificación del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiera confrontado, cuentan, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las obligaciones propias del revisor fiscal, con el correspondiente concepto o dictamen.*

**Como es lógico, dichos estados deben estar suscritos por los citados profesionales.**

*Pero, puesto que la razón de ser de las intervenciones de estos profesionales, por lo menos en relación con los estados financieros, es la manifestación de un concepto de auditoría, no basta que puedan suscribirlos, sino que es menester que, sin perjuicio de las manifestaciones mínimas a que los obliga el ordenamiento jurídico, tengan también el derecho de exponer libremente lo que a bien tengan sobre la razonabilidad de los instrumentos examinados, según sus apreciaciones éticas y sus propias capacidades como expertos en la materia. Esto, precisamente, es lo que, a juicio de la Corte, consagra el inciso 2º del artículo 38 de la Ley 222 de 1995, al decir que el sentido de la firma del revisor fiscal o el contador público independiente, “será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento”.<sup>1</sup> (Resaltados fuera del texto original)*

#### **DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE PROponentES NO OBLIGADOS A TENER REVISOR FISCAL:**

Para responder el primer interrogante planteado en la consulta, primeramente es necesario señalar cuál es el campo de aplicación de las disposiciones contenidas en el Decreto 2649 de 1993, disposición que al efecto establece en el artículo 2ª, lo siguiente:

*“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.*

---

<sup>1</sup> Sentencia C-290 de junio 16 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía.

***Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.*** (Resaltado fuera del texto original)

Con base en la norma precedente, es necesario establecer ahora, quiénes están obligados a llevar contabilidad, pues al hacerlo, deben aplicar las disposiciones de ese Decreto. Por ello, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 46 del Código de Comercio, en el cual se lee:

***“ARTICULO 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. Así mismo 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.”*** (Resaltado fuera del texto original)

Vistas las precedentes disposiciones, podemos afirmar que, por regla general, todo comerciante, dada su obligación de llevar contabilidad, debe someterse para ello a las disposiciones del Decreto 2649 de 1993. Sin embargo, la obligación de llevar contabilidad se extiende, además de los comerciantes, a otros casos especiales.

En efecto; en cuanto se refiere al caso concreto de los estados financieros presentados por los participantes en un proceso licitatorio convocado en desarrollo de las disposiciones contenidas en la Ley 80 de 1993, este Consejo se ha pronunciado en diversas oportunidades, verbigracia en el Concepto 020 del 30 de abril de 2002, documento en el cual se destacan los siguientes asertos pertinentes a la actual consulta:

Señala el precitado Concepto que el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, expresa los casos en los que se requiere la calidad de contador público, en razón de la naturaleza del asunto, como se observa en el numeral 2º literal e) al señalar:

***“Para certificar y dictaminar sobre balances generales y otros estados financieros y atestar documentos contables que deban presentar los proponentes a intervenir en licitaciones públicas,***

*abiertas por instituciones o entidades de creación legal, cuando el monto de la licitación sea superior o equivalente a dos mil (2.000) salarios mínimos”.*

Seguidamente, el parágrafo 2º del mismo artículo indica:

*“Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil (5.000) salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de tres mil (3.000) salarios mínimos”.*

Añade el Consejo en el documento analizado 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 objetivos necesarios para participar en la correspondiente selección, donde se detallen los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica y 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.

Con fundamento en lo anterior, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública concluyó en el Concepto en comentario:

*“1. A pesar de que el legislador dejó abierto el espacio para que la entidad licitadora imponga los términos de referencia, respetando ciertos lineamientos de la Ley 80 de 1993, y cobijando a todos los licitantes aplicando los principios de transparencia, responsabilidad y el deber de ser objetivo en la selección, **si en los términos de referencia lo exigen, los no obligados a tener revisor fiscal, deberán hacer dictaminar sus estados financieros por un contador público independiente.***

*2. Por otro lado, haciendo una interpretación exegética de la norma (literal e, numeral 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990), estarían obligados a certificar y dictaminar sus estados financieros todos los proponentes, si el contrato tiene una cuantía superior a dos mil (2.000) salarios mínimos, en razón a la naturaleza del asunto, o cuando el pliego lo exige. En consecuencia, el hecho de no dictaminar los estados financieros cuando los términos de referencia de la licitación lo requieren, en concepto de este consejo, se*

*constituye en un problema de fondo.*

*3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, son dictaminados los estados financieros que se acompañan con la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público que los hubiere examinado; en consecuencia, el dictamen no debe entenderse como un todo indivisible con los estados financieros, pero para que se consideren dictaminados, los estados financieros deben ir acompañados de dicha opinión profesional.*

*4. Las disposiciones legales son claras con relación a quiénes están obligados a tener revisor fiscal, pero también es claro que cuando no se tiene la obligación de tener revisor fiscal y se solicitan estados financieros dictaminados, la opinión profesional deberá ser emitida por un contador público independiente.” (Resaltado fuera del texto original)*

Con fundamento en las consideraciones anteriores y en la información aportada con la consulta, se puede advertir que en el caso que nos ocupa, se ha establecido la obligación para los proponentes de presentar estados financieros dictaminados, lo que de suyo implica que los interesados en participar deben llevar contabilidad, pues de otra forma resultaría la ostensible imposibilidad de certificar y emitir dictamen sobre estados financieros, los cuales sólo se producen sobre la contabilidad llevada conforme a las normas del Decreto 2649.

#### **CLARIDAD DE LOS PLIEGOS DE CONDICIONES AL EXIGIR DICTAMEN U OPINIÓN E CONTADOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS:**

Antes de analizar en concreto la situación planteada en la primera pregunta de la consulta, es importante reiterar que las apreciaciones que siguen permitirán al consultante determinar si, desde el punto de vista técnico-contable ciertos estados financieros se ajustan a los requerimientos de la licitación. No obstante, será el criterio de la entidad que ha convocado el proceso el que determine, a la luz de la legislación de la contratación administrativa y del contenido del pliego de condiciones, 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 su calificación y la viabilidad de su selección.

También será criterio de la misma entidad, determinar si la exigencia del pliego de

condiciones en relación con el dictamen de los estados financieros o el contenido de los mismos, 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.

Hechas las anteriores precisiones, analizamos el contenido el numeral 2.2.1 del Pliego de Condiciones en su redacción definitiva, cual es la establecida en el Adendo N° 3 emitido por la entidad consultante, donde encontramos que la tercera viñeta señala:

*“Se deberá anexar la opinión o dictamen que sobre los estados financieros haya emitido el revisor fiscal o contador independiente, según el caso. Cuando el proponente no esté obligado a tener revisor fiscal, la opinión sobre el balance y estado de resultados, deberá emitirla un contador público independiente diferente al que preparó los estados financieros.”*

Más adelante, en la parte final del numeral modificado, la entidad señala:

*“La no-presentación del Balance General, del Estado de Resultados, de las notas aclaratorias, de la certificación del representante legal y contador público o el dictamen del revisor fiscal cuando así corresponda o la opinión del contador público independiente, determinarán que la propuesta sea evaluada como NO CUMPLE FINANCIERAMENTE.”*

No hacen falta exhaustivas interpretaciones ni elaboradas elucubraciones para concluir que de los textos transcritos fluye con claridad que la entidad consultante ha decidido exigir a todos los proponentes, sin excepción, *“anexar la opinión o dictamen que sobre los estados financieros haya emitido el revisor fiscal o contador independiente, según el caso”*, determinando, además, que *“cuando el proponente no esté obligado a tener revisor fiscal, la opinión sobre el balance y estado de resultados, deberá emitirla un contador público independiente diferente al que preparó los estados financieros”*.

Establecido claramente el requisito, se determina la consecuencia de su incumplimiento, cuando señala que *“la no-presentación del Balance General, del Estado de Resultados, de las notas aclaratorias, de la certificación del representante legal y contador público o el dictamen del revisor fiscal cuando así corresponda o la opinión del contador público independiente, determinarán que la propuesta sea evaluada como NO CUMPLE FINANCIERAMENTE”*.

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 detallan 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.

En efecto, 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 exigentes de aquellos que la ley establece para la realización normal de las actividades de las empresas, pues la entidad licitante, puede considerar que para satisfacer las necesidades del contrato estatal, resulta necesario adoptar medidas que garanticen la veracidad y confiabilidad de la información aportada.

No debe olvidarse, además, que la decisión de un proponente en el sentido de participar en un proceso de selección es meramente particular y libre. Sin embargo, si se aspira a resultar adjudicatario del contrato ofrecido, el proponente habrá de ceñirse con esmero a las estipulaciones del pliego de condiciones o términos de referencia, dado que su incumplimiento puede acarrear la descalificación de la propuesta o la posición desventajosa frente a otras que se presenten con el lleno de los requisitos previstos al efecto por la entidad.

Con fundamento en las consideraciones anteriores y en la información aportada con la consulta, se puede advertir que cuando en los pliegos de condiciones se ha establecido la obligación para los proponentes de presentar estados financieros dictaminados, sin hacer distinción alguna, tal requisito deberá atenderse por todos los proponentes y las consecuencias de su inobservancia serán analizadas por la entidad licitante a la luz de lo que al efecto se haya previsto en el pliego de condiciones o aplicando la normatividad que sobre contratación pública regule el respectivo proceso de selección.

#### **CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE CERTIFICACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS:**

En relación con las formalidades que deben cumplirse en la certificación de estados financieros, este Consejo ha sostenido repetidamente, entre otros en el Concepto 0206 de 2005, que cuando el artículo 37 de la Ley 222 de 1995 establece que *"...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"*, 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.

Resaltamos que para realizar tal manifestación no se requiere un documento separado, pues basta realizar expresamente la declaración en comento junto a la firma plasmada en el cuerpo de los estados financieros. No puede ser de otra forma, por cuanto es mediante la atestación y la firma que un contador ejerce su función de dar fe pública respecto de la información que presenta, tal como lo expresa meridianamente el artículo 10 de la Ley 43 de 1990 que estipula:

*"Artículo 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)*

Esta afirmación se ratifica con lo expuesto en el artículo 35 de la misma Ley, 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 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).*

Para ilustrar desde el punto de vista técnico-contable la situación planteada en relación con la firma de los estados financieros y los diferentes documentos que los integran, debemos señalar que, como lo ha sostenido este organismo<sup>2</sup>, los estados financieros, incluidas las notas que hacen parte integrante de ellos, deben estar suscritos por el representante legal del ente económico y el contador que tuvo a cargo su preparación, cuando se trate de estados financieros certificados, y en los casos en que estos son dictaminados, deberán estar firmados, además, por el revisor fiscal o contador independiente que los dictaminó.

De manera que una sola firma del contador, el representante legal y, en su caso, el revisor fiscal cobijando la integridad de los documentos que componen los estados financieros es suficiente. Empero, dado que la normatividad vigente no hace referencia precisa a la forma en la cual se concreta el requisito de la firma en

<sup>2</sup> Entre otros en el oficio N° 019 del 8 de febrero de 2005

las notas y demás documentos que componen los estados financieros, este organismo estima que cuando estos se suscriben, debe darse prioridad a la necesidad de expresar a los interesados con claridad y sin lugar a equívocos, cuál es la información, observaciones y precisiones que con las firmas se respaldan, así como los folios que las contienen.

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,

**HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ**  
**Presidente**

HAA/grb