



Bogotá D. C., 20 de Septiembre de 2004

BORRADOR

CONCEPTO N° 005/2004

Señor(a):

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Bogotá.-

Ref.: Consulta de fecha 29 de abril de 2004
Recibida el 3 de mayo de 2004
Radicación: 0136

En desarrollo de lo previsto en el artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

CONSULTA:

ANTECEDENTES DE LA CONSULTA:

“El INSTITUTO SE ENCUENTRA ADELANTANDO EL PROCESO LICITATORIO No. 1 DE 2004, CUYO OBJETO ES “LA CONSTRUCCION, ADECUACION, RESTAURACION, RLMODELACION, ACABADOS Y REFORMAS DE OBRAS CIVILES Y ARQUITECTONICAS, EN LAS DIFERENTES AREAS DEL EDIFICIO REPUBLICANO DEL INTEP, EN CUMPLIMIENTO DEL PROYECTO “IMPLANTACION Y PUESTA EN MARCHA DEL PROYECTO PILOTO DE FORMACION TECNICA Y TECNOLOGICA” EN ROLDANILLO, VALLE. POR LA MODALIDAD DE PRECIOS FIJOS UNITARIOS SIN REAJUSTES, DE ACUERDO A LAS NORMAS VIGENTES, PARA EL PROYECTO DENOMINADO ICFES - SECAB - ROLDANILLO”

POR PETICIÓN DE UNO DE LOS MIEMBROS DEL CONSORCIO R.G., QUE PARTICIPÓ COMO PROPONENTE EN LA AUDIENCIA DE ADJUDICACIÓN DE LA LICITACIÓN EN MENCIÓN, MUY COMEDIDAMENTE SOLICITAMOS SU PRONUNCIAMIENTO SOBRE LA FORMALIDAD LEGAL QUE DEBEN CUMPLIR LOS DICTÁMENES EMITIDOS POR REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, ASÍ:

PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS NO ES DE CARÁCTER OBLIGATORIO QUE SEAN SUSCRITOS O FIRMADOS POR EL REVISOR FISCAL Y/O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE, ANTEPONIENDO LA EXPRESIÓN “VER LA OPINIÓN ADJUNTA” U OTRA SIMILAR COMO LO MANIFIESTA EL PROPONENTE ITAC CONSTRUCCIONES LTDA. EL ARTÍCULO 38 DE LA LEY 22 (SIC) DE 1.995 REFERENTE A LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS DICE SON DICTAMINADOS AQUELLOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS QUE SE ACOMPAÑEN DE LA OPINIÓN PROFESIONAL DEL REVISOR FISCAL O, A FALTA DE ESTE, DEL CONTADOR PÚBLICO

INDEPENDIENTE QUE LOS HUBIERE EXAMINADO DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.'

'APARTE DICE QUE ESTOS DEBEN SER SUSCRITOS POR DICHO PROFESIONAL, ANTEPONIENDO LA EXPRESIÓN "VER LA OPINIÓN ADJUNTA" U OTRA SIMILAR, ESTO ÚLTIMO ES UNA CONDICIÓN DE FORMA PERO NO DE FONDO Y EN NINGUNA PARTE DEL ARTICULO DICE QUE ES DE CARÁCTER OBLIGATORIO, PERO SI EL ARTICULO 39 AUTENTICIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y DE LOS DICTÁMENES DICE: SALVO PRUEBA EN CONTRARIO, LOS ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS Y LOS DICTÁMENES CORRESPONDIENTES SE PRESUMEN AUTÉNTICOS. UNA PRUEBA QUE ES DE FORMA, LA PRUEBA DE QUE SI ES DE FORMA ESTA TAXATIVAMENTE EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ITAC CONSTRUCCIONES LTDA Y ORLANDO ROJAS M. Y CIA LTDA., EN DONDE NO ANTEPONEN LA EXPRESIÓN "VER LA OPINIÓN ADJUNTA" SINO QUE LA POSPONEN DESPUÉS DE LA FIRMA.'

'AUN MÁS EL PROPONENTE ITAC CONSTRUCCIONES LTDA. NO ESCRIBE "VER LA OPINIÓN ADJUNTA" SINO "VER DICTAMEN ADJUNTO" Y EL OFERENTE ORLANDO ROJAS M Y CIA LTDA., EN VEZ DE ESCRIBIR "VER LA OPINIÓN ADJUNTA" ESCRIBIÓ "NOTA: VER OPINIÓN ADJUNTA (OMITIÓ LAS COMILLAS).'

'EN CONCLUSIÓN SI ES UN CONCEPTO DE FORMA Y NO DE FONDO, POR LO TANTO NUESTRA PROPUESTA NO DEBE SER RECHAZADA, SOLICITO QUE POR LA TRANSPARENCIA QUE HA TENIDO EL ICFES DURANTE EL PROCESO LICITATORIO SOLICITAR POR ESCRITO A LA JUNTA CENTRAL DE CONTADORES QUE ES EL ENTE A QUIEN LE CORRESPONDE Y NO AL ICFES NI A LOS PROPONENTES Y HASTA QUE EL ICFES NO RECIBA POR ESCRITO ESTE CONCEPTO DE SÍ CUMPLEN O NO CUMPLEN LOS DICTÁMENES POR LA FALTA DE ESTE EXPRESIÓN "VER LA OPINIÓN ADJUNTA" Y MIENTRAS NO SE RECIBA SUSPENDER LA AUDIENCIA DE ADJUDICACIÓN'

2. EN EL PLIEGO DE CONDICIONES EL ICFES ESTABLECIÓ EN EL NUMERAL 4.4.9.2 "LOS ESTADOS FINANCIEROS BÁSICOS A 31 DE DICIEMBRE DE 2002, SE DEBEN ACOMPAÑAR DE LA OPINIÓN PROFESIONAL DEL REVISOR FISCAL O A FALTA DE ÉSTE, DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE QUE LOS HUBIERE EXAMINADO DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 38 DE LA LEY 222 DE 1995 Y LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS".

EL DICTAMEN A LOS ESTADOS FINANCIEROS, SERÁ CONSIDERADO ASÍ:

- DICTAMEN LIMPIO: SE ACEPTA*
- DICTAMEN CON SALVEDADES: LA ENTIDAD EN ESTE CASO, PODRÁ ACEPTAR, RECHAZAR O SOLICITAR ACLARACIONES DURANTE EL PERIODO DE EVALUACIÓN*
- DICTAMEN NEGATIVO: NO SERÁ ACEPTADO Y GENERARÁ RECHAZO DE LA PROPUESTA.*
- ABSTENCIÓN DE DICTAMEN: NO SERÁ ACEPTADO Y GENERARÁ RECHAZO DE LA PROPUESTA.*

CON BASE EN EL TEXTO ANTERIOR, UN PROPONENTE SEÑALA:

'TODOS LOS ESTADOS FINANCIEROS APARECEN SIN LA FIRMA DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE Y DE SU RESPECTIVO NÚMERO DE TARJETA PROFESIONAL.'

... ‘LO ANTERIOR DEJA SIN PISO LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS POR EL PROPONENTE, QUE AL NO ESTAR SUSCRITOS POR EL CONTADOR INDEPENDIENTE, INCUMPLEN EXPRESAMENTE LA LEY 222 DE 1995 Y CARECEN DE TODA VALIDEZ Y POR CONSIGUIENTE TAMBIÉN EL RESPECTIVO DICTAMEN ADJUNTO, LO CUAL ES OBLIGATORIO, SEGÚN EL ARTÍCULO 38 DE LA MISMA”

DE CONFORMIDAD CON LO EXPUESTO ANTERIORMENTE, SOLICITAMOS SU PRONUNCIAMIENTO RESPECTO A:

PREGUNTA 1:

CARECEN DE VALIDEZ LEGAL LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS EN LOS CUALES EL REVISOR FISCAL O CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE OMITIÓ SU FIRMA. EL NÚMERO DE MATRÍCULA Y LA EXPRESIÓN “VER OPINIÓN ADJUNTA” U OTRA, SIN EMBARGO EXPIDIÓ EL DICTAMEN CORRESPONDIENTE.

PREGUNTA 2:

SON VÁLIDOS LOS ESTADOS FINANCIEROS DE UN PROPONENTE PERSONA NATURAL, SUSCRITOS POR CONTADOR PÚBLICO RESPONSABLE DE SU ELABORACIÓN, CON BASE EN LOS CUALES, UN CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE CERTIFICA QUE:” .. NO SE LLEVA CONTABILIDAD COMO PERSONA NATURAL Y POR LO TANTO NO SE PUEDE HACER UN DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS”

PREGUNTA 3:

EL INSTITUTO SOLICITÓ EN EL PLIEGO DE CONDICIONES, ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS Y LOS PROPONENTES QUE PARTICIPARON EN LA LICITACIÓN, A PESAR DE NO EXISTIR OBLIGACIÓN LEGAL DE TENER REVISOR FISCAL, PRESENTARON ESTADOS FINANCIEROS CON OPINIÓN DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE CON CORTE A DICIEMBRE 31 DE 2002. LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS NO INCLUYEN NI LA FIRMA DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE QUE EMITIÓ DICTAMEN, NI LA EXPRESIÓN “VER OPINIÓN ADJUNTA”. ¿SE CONSIDERAN VÁLIDOS COMO DICTAMINADOS ESTOS ESTADOS FINANCIEROS?”

CONSIDERACIONES DEL CONSEJO:

Para responder la consulta presentada por ese Instituto, consideramos de especial relevancia hacer algunas precisiones en relación con el entorno conceptual y normativo dentro del cual deben plantearse las soluciones a las interrogantes planteadas.

ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS:

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 certificar 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 los estados financieros, de conformidad con los principios o normas de contabilidad de general aceptación.

Esta disposición excluye la firma del revisor fiscal en los estados financieros certificados; fija, en cambio, la responsabilidad del representante legal con respecto a dicha 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 ellos¹, 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.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS:

¹ Decreto 2649 de 1993: “ART. 57. — *Verificación de las afirmaciones. Antes de emitir estados financieros, la administración del ente económico debe cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.*

Las afirmaciones, que se derivan de las normas básicas y de las normas técnicas, son las siguientes:

- *Existencia. Los activos y pasivos del ente económico existen en la fecha de corte y las transacciones registradas se han realizado durante el período.*
- *Integridad. Todos los hechos económicos realizados han sido reconocidos.*
- *Derechos y obligaciones. Los activos representan probables beneficios económicos futuros (derechos) y los pasivos representan probables sacrificios económicos futuros (obligaciones), obtenidos o a cargo del ente económico en la fecha de corte.*
- *Valuación. Todos los elementos han sido reconocidos por importes apropiados.*
- *Presentación y revelación. Los hechos económicos han sido correctamente clasificados, descritos y revelados.”*

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.*

Quando 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.

FIRMA DEL REVISOR FISCAL EN ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS:

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 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 2° 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”.² (Resaltados fuera del texto original)

Por otra parte, merece especial mención lo ordenado por el parágrafo 3° del artículo 3° de la misma Ley 43, en el cual se señala:

Parágrafo 3o. En todos los actos profesionales, la firma del Contador Público deberá ir acompañada del número de su tarjeta profesional. (Resaltado fuera del texto original)

FORMALIDADES DEL DICTAMEN:

En Concepto 572 del 20 de agosto de 2002, la Junta Central de Contadores expuso:

“...Así las cosas, es clara la norma en establecer como imperativo del dictamen que los estados financieros se encuentren previamente certificados y que, suscritos por el revisor fiscal o contador público en calidad de auditor independiente, se acompañen de su opinión profesional.

No establece, pues, el aludido precepto, requerimiento adicional, ni hace señalamiento

² Sentencia C-290 de junio 16 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Arango Mejía.

específico en torno al lugar donde debe aparecer la firma del revisor fiscal o del auditor independiente. Tampoco hace referencia a la naturaleza del medio que se emplea para transcribir las cifras que se incorporan en el estado financiero, las cuales pueden aparecer, incluso, en manuscrito.

Del mismo modo, entendemos que se dictamina cuando el contador público, en la calidad de revisor fiscal o auditor independiente, emite su opinión profesional, previo examen de los estados financieros en atención a las normas de auditoría de general aceptación. De esta forma, cuando se dictaminan estados financieros por exigirlo así la ley, o con el ánimo de otorgar mayor credibilidad a la información dirigida a terceros, es el profesional de la contaduría pública en calidad de revisor fiscal o auditor independiente, el llamado a emitir su opinión profesional, sin que exista en la norma previsión alguna en torno a la forma como se debe emitir tal dictamen, distinta a que en el estado financiero se indique que adjunta aparece la expresión de su concepto en torno al contenido del estado financiero correspondiente." (Resaltado fuera del texto original)

Se concluye, entonces, que los estados financieros dictaminados, para ser considerados como tales, deben estar previamente certificados por el representante legal y el contador del respectivo ente económico y sobre ellos, el revisor fiscal o contador independiente, según el caso, indicarán, mediante expresión escrita que así lo indique, que adjunta aparece la expresión de su concepto en torno al contenido del estado financiero correspondiente.

DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS NATURALES:

En primer lugar, debe puntualizarse que, tal como lo ha sostenido el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, conforme a la legislación comercial (Artículos 19 y 48 del Código de Comercio) la obligación de llevar contabilidad así como la presentación de estados financieros son imperativos que se predicen respecto de todos los comerciantes.

En este orden de ideas, de conformidad con el artículo 52 del Código de Comercio y el artículo 9º del Decreto 2649 de 1993 (por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia) los comerciantes, sean éstos personas naturales o jurídicas, están obligados a preparar estados financieros que permitan conocer en forma clara y completa la situación de su patrimonio con corte a 31 de diciembre de cada año.

De igual manera, como se ha señalado anteriormente, los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, son estados financieros certificados los suscritos por el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon y estados financieros dictaminados los que una vez certificados se acompañan de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, de un contador público independiente que los hubiere examinado, junto con la declaración correspondiente, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Según lo previsto en los artículos 39 de la Ley 222 de 1995 y 10 de la Ley 43 de 1990 la atestación de contador público en los estados financieros permite presumir que los mismos han sido fielmente tomados de los libros, que se han preparado de conformidad con las normas legales y que presentan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera a la fecha de corte en ellos expresada.

En cuanto a personas naturales no comerciantes, no existe el deber de llevar contabilidad y menos aún el de preparar y presentar estados financieros, lo cual no implica que no puedan llevar un control financiero de la actividad que ejercen y preparar reportes contables que no tienen la calidad de estados financieros pues no son tomados de libros oficiales de contabilidad, valga decir, registrados, en razón de que dicho registro no se

ha establecido para las personas naturales que no sean comerciantes. Pero si la intención de un individuo – persona natural no comerciante- es hacer valer como prueba su contabilidad, habrá de dar aplicación a lo establecido en el Decreto 2649 al tenor de lo previsto en el artículo 2 de esa disposición, así como las disposiciones que sobre libros de contabilidad se encuentren vigentes.

ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS POR PROPONENTES EN LICITACIONES:

En cuanto se refiere a 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 documento 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 párrafo 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 precitado Concepto:

“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 base en las consideraciones precedentes, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se pronuncia respecto de las interrogantes formuladas, de la siguiente manera:

RESPUESTAS

A LA PREGUNTA 1:

Por expreso mandato legal 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 y deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar tales como ver dictamen adjunto, o ver opinión profesional adjunta.

La atestación, opinión profesional y la firma de los estados financieros por parte del revisor fiscal o contador independiente que los examina, constituyen elemento fundamental para configurar el dictamen de dichos estados, 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.

De tal suerte que, desde el punto de vista de la legislación contable, los estados financieros no pueden considerarse dictaminados en los eventos en los cuales el revisor fiscal o contador público independiente omitió su firma, el número de matrícula y la expresión “ver opinión adjunta” u otra equivalente, aunque se haya expedido el dictamen correspondiente.

A LA PREGUNTA 2:

Reiteramos que por expresa disposición del literal e), numeral 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, están obligados a certificar y dictaminar sus estados financieros todos los proponentes, cuando el contrato tiene una cuantía superior a dos mil (2.000) salarios mínimos, en razón de la naturaleza del asunto, o cuando el pliego así lo exige.

Por tal razón, desde el punto de vista de la regulación contable, los estados financieros de un proponente persona natural que pretenda participar en el proceso licitatorio, deberán presentarse dictaminados en los

términos aquí expuestos, cuando el valor de la licitación exceda los 2000 salarios mínimos o cuando tal requisito forme parte de las exigencias del pliego de condiciones o términos de referencia, aun sin estar obligado por la legislación comercial a contar con ellos. Esto, desde luego, implica que el interesado lleve contabilidad, pues de otro modo un contador público no tiene bases para preparar y certificar los estados financieros que se deben dictaminar.

A LA PREGUNTA 3:

Como se anotó anteriormente, 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, exigencias que le permitan valorar la calidad y condiciones de sus proponentes, con miras a realizar la mejor elección.

La presentación de estados financieros dictaminados puede ser una de estas exigencias. Por lo tanto, quienes pretendan participar en el proceso de selección y contratación, aun los no obligados a tener revisor fiscal, deberán hacer dictaminar sus estados financieros por un contador público independiente.

A tal efecto, como se expuso al responder la Pregunta 1, los estados financieros presentados que no incluyen la firma del contador público independiente que emitió dictamen, ni la expresión “ver opinión adjunta”, desde el punto de vista de la legislación contable, no se consideran como dictaminados.

CONSIDERACIÓN FINAL:

Las apreciaciones que anteceden permitirán a la entidad licitante, en desarrollo de su competencia legal, determinar si, desde el punto de vista de la regulación técnico-contable, ciertos estados financieros son exigibles o si reúnen los requisitos para poderlos considerar dictaminados. No obstante, será el criterio de dicha entidad 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 la viabilidad de su selección.

También será competencia y criterio de la misma entidad, determinar si la exigencia del pliego de condiciones en relación con el dictamen 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 un requisito de fondo, con miras a determinar la eventual aplicación del principio relativo a la prevalencia de lo sustancial sobre lo meramente formal, determinar si cabe algún tipo de saneamiento de eventuales vicios de las propuestas, o valorar el cumplimiento de determinado requisito mediante figuras como la de la unión temporal, el consorcio o la asistencia técnica.

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 26 de mayo de 2004 y que sus efectos son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete la responsabilidad de la entidad que la atiende, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra ella no procede recurso alguno.

Cordialmente,



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

RICARDO VÁSQUEZ BERNAL
Presidente