



Bogotá D. C., 15 de febrero de 2007
CTCP / 015 / 2007

Señor(a):
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	1º de diciembre de 2006
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentación directa
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	N/A
TEMAS.....:	"Dictamen limpio" de los estados financieros presentados en una licitación.

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 estimamos primordiales las siguientes consideraciones previas:

Es competencia exclusiva de la entidad que invita a un proceso de selección 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.

A su turno, 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 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.

Adicionalmente, las funciones del Consejo Técnico deben ejercerse mediante la apreciación de situaciones generales, pues ésta es la naturaleza de la atribución legal asignada a este organismo en relación con la absolución de consultas de entidades del Estado o la ciudadanía, de lo cual se colige que el Consejo no podría adoptar posturas frente a situaciones particulares tan concretas como las que implican el análisis de documentos que forman parte de una propuesta, cuya evaluación, como ya se anotó, es competencia exclusiva de la entidad que lidera el proceso de selección.

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:

1. PREGUNTA (Textual):

“LA DIRECCIÓN DE SANIDAD ESTÁ LLEVANDO A CABO UN PROCESO PARA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (SIC) DE DIÁLISIS A LOS USUARIOS, PARA EL EFECTO HA SOLICITADO A LOS OFERENTES ADJUNTAR BALANCES A 31 DE DICIEMBRE DE 2005, CON DICTÁMENES A LOS ESTADOS FINANCIEROS, LOS CUALES SEGÚN LOS TÉRMINOS DE REFERENCIA ESTABLECEN DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS “SE DEBE AJUSTAR A LO ESTIPULADO EN EL ARTICULO 38 DE LA LEY 222 DE 1995, Y SOLO SE ACEPTARÁ “DICTAMEN LIMPIO”, ENTIÉNDASE POR DICTAMEN LIMPIO AQUEL EN EL QUE DECLARA QUE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTAN RAZONABLEMENTE EN TODOS LOS ASPECTOS SIGNIFICATIVOS LA SITUACIÓN FINANCIERA, LOS CAMBIOS EN EL PATRIMONIO, LOS RESULTADOS DE OPERACIONES Y LOS CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA DE LA ENTIDAD, DE CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

DENTRO DE LAS PROPUESTAS FUERON APORTADOS DICTÁMENES POR PARTE DE LOS REVISORES FISCALES DE LAS FIRMAS FRESSENIUS MEDICAL

CARE, RENALMEDICA LTDA., SERVICIOS DE TERAPIA RENAL DEL CAUCA LTDA., QUE SE ANEXAN; CON EL FIN DE SOLICITAR SU VALIOSA COLABORACIÓN EN EL SENTIDO DE CONCEPTUAR SI CUMPLEN LA CONDICIÓN DE DICTAMEN LIMPIO ANTES CITADA."

2. RESPUESTA:

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.

2.1 REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS PROPONENTES EN LICITACIONES O CONCURSOS:

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.

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 objetivas 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 y para la presentación de su información contable, pues la entidad licitante puede evaluar lo que le resulte necesario y suficiente para satisfacer las necesidades de información que requiere para la celebración del contrato estatal, siempre que se adopten las medidas que garanticen la veracidad y confiabilidad de la información aportada.

Pero si en el pliego de condiciones o términos de referencia no se precisan de manera especial las modalidades aplicables a la formulación de las propuestas y la presentación de la correspondiente información financiera, habrá de entenderse que las menciones contenidas en los pliegos de condiciones respecto de términos contables que aparecen definidos en disposiciones legales sobre la materia, como los conceptos de certificación y dictamen de los estados financieros, corresponden justamente a las definiciones y preceptos que la norma especializada ha consagrado para regularlos, por cuanto se trata de disposiciones de carácter general cuya aplicación es obligatoria.

2.2 ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS:

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 en los propios estados financieros 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.

2.3 ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS:

De otro lado, y 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; pero además, el mismo texto del inciso segundo del Artículo 38 en comento, señala que el sentido y alcance de la firma del revisor fiscal será el que se indique en el dictamen correspondiente, aspecto que reviste importancia capital en el caso materia de consulta, en cuanto de allí se desprenden las diversas posibilidades de clasificar los dictámenes, dependiendo de las apreciaciones que ellos expresen respecto de los estados financieros sobre los cuales se emiten.

2.4 FORMAS EN LAS CUALES PUEDE PRESENTARSE UN DICTAMEN:

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el pronunciamiento No.6, acogido en lo pertinente por la Circular Externa N° 14 expedida el 24 de septiembre de 1997 por la Superintendencia de Sociedades nos brinda importantes elementos de juicio que pueden guiar a la entidad consultante en la valuación de los documentos que acompañan las propuestas, pues señala que se presentan diversas formas como se puede rendir el dictamen del revisor fiscal según las circunstancias:

2.4.1 Dictamen Limpio o sin salvedades: Como lo ha determinado el pliego de condiciones en el caso consultado, un dictamen limpio, declara que los estados financieros presentan en forma razonable en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones, los cambios en la situación financiera de la entidad, los flujos de efectivo, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

2.4.2 Con salvedades o excepciones: A su turno, cuando el revisor fiscal, considere necesario expresar salvedades sobre alguna de las informaciones genéricas de su informe o dictamen, en desarrollo de lo establecido en el numeral 5° del Artículo 208 del Código de Comercio y en el numeral 3° del Artículo 7° de la Ley 43 de 1990, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cual de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto. Las salvedades son de dos tipos:

2.4.2.1 "Excepto por": Cuando el alcance del dictamen ha sido restringido, los estados financieros no se presentan de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o los principios de

contabilidad no guardan uniformidad con las del año o años precedentes, o

- 2.4.2.2 "Sujeto a": Se usa para hacer salvedades relacionadas con incertidumbres contables que no pueden resolverse en la fecha de los estados financieros o en la del informe.

Cabe anotar que en cualquiera de los casos mencionados, debe incluirse una referencia a una nota a los estados financieros para dar información más completa respecto al asunto de la salvedad. Igualmente la salvedad en el dictamen debe estar relacionada con el efecto neto en los estados financieros. En caso de que no se puedan cuantificar razonablemente tal efecto, así deberá indicarse en el dictamen.

Adicionalmente, es preciso recalcar que estas salvedades o excepciones deben realizarse en el marco de aplicación del principio Importancia Relativa o Materialidad previsto en el Artículo 16 del Decreto 2649 de 1993 que establece:

"ARTICULO 16. IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD. El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.

Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda."

- 2.4.3 **Negativo u opinión adversa:** Se da cuando, como consecuencia de su examen, se ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad, no presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía y las desviaciones son tan importantes y generalizadas, que la expresión de una opinión con "excepto por" no sería adecuada.

2.4.4 Abstención de opinión o Denegación de dictamen: Ocurre cuando ha tenido limitaciones de gran magnitud en el alcance del examen, los registros son inadecuados o en los casos en los cuales las incertidumbres son tan importantes y generalizadas que no procede a la emisión de un dictamen con excepciones.

El hecho de emitir una denegación de opinión u opinión negativa no exime al revisor fiscal de la obligación de mencionar todas las anomalías, pero sin necesidad de expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, en vista de que la haría contradictoria y confusa.

La exigencia contenida en el pliego de condiciones en el sentido de que los estados financieros de los proponentes se presenten acompañados de un dictamen limpio, hace presumir que es importante para la entidad licitante que la información financiera goce de entera credibilidad y confiabilidad, por lo cual es lógico deducir que si determinado dictamen se ajusta a la descripción que se ha comentado bajo los títulos de dictamen “con salvedades o excepciones” (Bien sea ‘Excepto por’ o ‘Sujeto a’), o es “negativo o opinión adversa” o consiste en “abstención de opinión o denegación de dictamen”, en estos eventos no estaremos en presencia de un “dictamen limpio”.

Corresponderá entonces a la entidad licitante, sopesar la materialidad o importancia relativa que representa este inconveniente como impedimento para considerar la propuesta, con el objeto de evaluar las eventuales consecuencias de la falla y las eventuales posibilidades de subsanarla, para lo cual estimamos que deberá ceñirse al mandatario principio de economía que debe caracterizar los procesos de contratación y cuya consagración legal se encuentra en el Artículo 25 de la Ley 80 de 1993 que, en sus partes pertinentes al caso analizado, indica:

“ARTÍCULO 25. DEL PRINCIPIO DE ECONOMÍA. En virtud de este principio:

1º. En las normas de selección y en los pliegos de condiciones o términos de referencia para la escogencia de contratistas, se cumplirán y establecerán los procedimientos y etapas estrictamente necesarios para asegurar la selección objetiva de la propuesta más favorable. Para este propósito, se señalarán términos preclusivos y perentorios para las diferentes etapas de la selección y las autoridades darán impulso oficioso a las actuaciones.

2º. Las normas de los procedimientos contractuales se

interpretarán de tal manera que no den ocasión a seguir trámites distintos y adicionales a los expresamente previstos o que permitan valerse de los defectos de forma o de la inobservancia de requisitos para no decidir o proferir providencias inhibitorias.

3º. Se tendrá en consideración que las reglas y procedimientos constituyen mecanismos de la actividad contractual que buscan servir a los fines estatales, a la adecuada, continua y eficiente prestación de los servicios públicos y a la protección y garantía de los derechos de los administrados.

(...)

15º. Las autoridades no exigirán sellos, autenticaciones, documentos originales o autenticados, reconocimientos de firmas, traducciones oficiales, ni cualquier otra clase de formalidades o exigencias rituales, salvo cuando en forma perentoria y expresa lo exijan leyes especiales.

La ausencia de requisitos o la falta de documentos referentes a la futura contratación o al proponente, no necesarios para la comparación de propuestas, no servirá de título suficiente para el rechazo de los ofrecimientos hechos.

(...)

18º. La declaratoria de desierta de la licitación o concurso únicamente procederá por motivos o causas que impidan la escogencia objetiva y se declarará en acto administrativo en el que se señalarán en forma expresa y detallada las razones que han conducido a esa decisión.

(...)”

Insistimos en que las apreciaciones que anteceden permitirán determinar, desde el punto de vista técnico, cuándo se entiende que unos estados financieros gozan de dictamen limpio. 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 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 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 su texto fue debatido y aprobado en sesión del 6 de febrero 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