

CIRCULAR EXTERNA NÚMERO 037
(20 de diciembre de 2001)

SEÑORES:

Contadores Públicos, Usuarios de Información Contable, Entidades Estatales Convocantes de Procesos Concursales y Licitatorios.

ASUNTO: Información financiera de Proponentes en Procesos Concursales o Licitatorios.

CONSIDERACIONES GENERALES

Con el propósito de orientar a los contadores públicos, a los usuarios de sus servicios profesionales y a las dependencias encargadas de la evaluación financiera de propuestas presentadas dentro de procesos licitatorios convocados por entidades estatales, la Junta Central de Contadores se permite impartir las siguientes instrucciones generales, en lo que respecta a la preparación y presentación de información financiera de los proponentes, en consideración de su particular naturaleza.

Se advierte en primera instancia que según la normatividad comercial (art. 19 y 48 C.Co.), el llevar contabilidad y presentar estados financieros son imperativos que se predicen del comerciante, entendido éste como la persona que profesionalmente se ocupa en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles, circunstancia que no obsta para que en situaciones especiales personas naturales no comerciantes se vean en la necesidad de llevar contabilidad y preparar estados financieros con los requisitos de ley.

Por otra parte, 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 estos 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 conformidad con el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, de la atestación de un Contador Público en los estados financieros se deriva la presunción de que los mismos han sido tomados fielmente 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 su suscripción.

Se recuerda también que en el ámbito de la contratación estatal adquiere especial relevancia el principio de la transparencia, en virtud del cual la escogencia del contratista se efectuará siempre a través de licitación o concurso, condicionamiento que impone a las entidades los deberes de claridad y precisión en los términos de

referencia o pliegos de condiciones correspondientes, cuando los mismos guarden relación con los estados financieros de los concursantes o licitantes.

También surge dentro de tal proceso el imperativo de la selección objetiva, a propósito de asegurar que la escogencia recaiga en el ofrecimiento más favorable a la entidad y a los fines que se propone. Para cumplir tal fin, las entidades estatales determinan los factores que han de tener en cuenta en el proceso de evaluación de las propuestas, uno de ellos referido a la situación financiera, de la cual da cuenta la información contable reportada, tomada necesariamente de los libros de contabilidad del oferente.

ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS NATURALES Y JURÍDICAS OBLIGADAS POR LEY A LLEVAR CONTABILIDAD.

Prevé el Código de Comercio que: *"Art. 19.- Es obligación de todo comerciante: (...) 3. Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales(...).*

El artículo 48, ibídem, establece para los comerciantes el deber de conformar su contabilidad, libros, registros contables y estados financieros, a las disposiciones del Código de Comercio y demás normas reguladoras de la materia.

La lectura de tales preceptos permite inferir claramente que la obligación de llevar contabilidad se predica de los comerciantes, sean ellos personas naturales o personas jurídicas, quienes a efectos de presentar propuestas en procesos licitatorios o concursales convocados por el Estado deberán ceñirse a los parámetros establecidos en los pliegos de condiciones o términos de referencia, para cuyo diseño, en lo que respecta a información financiera, se atenderán las siguientes orientaciones:

La obligación de llevar contabilidad regular de los negocios es una carga que soportan todos los comerciantes y todas aquellas personas que se encuentren en situaciones especiales, como cuando deseen presentar propuestas en concursos o licitaciones públicos, evento en el cual deberán tener siempre presente que los estados financieros se constituyen en el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros contables de un ente económico, los cuales, independientemente de su destinatario, deben ser consistentes, homogéneos, uniformes y reflejar la imagen fiel de la situación financiera, incluida su clasificación y revelación en garantía de credibilidad absoluta. En este sentido, cuando se emite certificación y dictamen de los estados financieros de propósito general de cualquier persona natural o jurídica, deberá tenerse presente que una y otro versan sobre la totalidad de los mismos y sobre cada uno de ellos, esto es, el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de cambios en la situación financiera y el estado de flujos de efectivo, advirtiendo que los mismos deben ir siempre acompañados de las respectivas notas, con las cuales forman un todo indisoluble.

De requerirse certificados los estados financieros de los interesados en participar en procesos concursales o licitatorios, debe observarse el contenido del artículo 37 de la Ley 222 de 1995, cuyo tenor literal expresa que la certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones que sobre existencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación, presentación y revelación se encuentran

contenidas en los estados financieros, en cumplimiento cabal del mandato contenido en el artículo 57 del Decreto 2649 de 1993, esto es, que la administración del ente económico, incluido el Contador Público responsable de la preparación de los estados financieros, se ha cerciorado que se encuentran cumplidas las afirmaciones implícitas y explícitas contenidas en cada uno de los elementos que conforman dichos estados financieros.

Consecuente con lo anterior, se entiende surtida la certificación con la firma de los estados financieros por parte del Representante Legal y del Contador Público responsable de los mismos, con los alcances del artículo 57 del Decreto 2649 de 1993. De otra parte, son dictaminados los estados financieros cuando el Contador Público, en calidad de Revisor Fiscal o Auditor Independiente, emite su opinión profesional, previo examen, en atención a las normas de auditoría de general aceptación. En tal sentido, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995, ya aludida, los estados financieros dictaminados deben ser suscritos por el Revisor Fiscal, anteponiendo la expresión "Ver opinión adjunta u otra similar", la cual es de carácter obligatorio, de tal manera que la firma del Revisor Fiscal en los estados financieros significa y tiene el alcance de lo expresado por él en el respectivo dictamen, sin que se le pueda dar la connotación de una certificación o autorización.

En tal virtud, cuando se dictaminan estados financieros, con el ánimo de cumplir una exigencia específica unida al interés de otorgar mayor credibilidad a la información dirigida a terceros, es el profesional de la Contaduría Pública elegido como Revisor Fiscal el llamado a emitir su opinión profesional o, en su defecto, al Contador Público independiente, distinto a quien participó en el proceso de su preparación, cuando quiera que el ente económico no se encuentre obligado a contar con Revisor Fiscal.

ESTADOS FINANCIEROS DE PERSONAS NATURALES COMERCIANTES Y NO COMERCIANTES.

Respecto de las personas naturales comerciantes y no comerciantes surge la necesidad de hacer señalamientos especiales, en atención a las normas que regulan la materia.

El 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, determina en el artículo 2o. que su aplicación se circunscribe a todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad y a aquellas que sin estar obligados a llevarla la pretendan hacer valer como prueba, como es el caso de quienes participan en procesos concursales o licitatorios.

El artículo 5o. del Decreto 2650 de 1993, señala que el Plan Único de Cuentas para Comerciantes debe ser aplicado por todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad de conformidad con las previsiones contenidas en el Código de Comercio.

Como quedó expresado en la primera parte de este instructivo, se constituyen los estados financieros en el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de un ente económico, siendo los principales el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de cambios en la situación financiera y el estado de flujos de efectivo.

Las personas jurídicas y las personas naturales comerciantes 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, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52 del Código de Comercio y el artículo 9o. del Decreto 2649, ya aludido.

Dichos estados financieros pueden tener el carácter de certificados o dictaminados, de conformidad con las previsiones contenidas en los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995, tal como se dilucidara en precedencia, en armonía con nuestra Circular Externa No. 030 de 1998. Sin embargo, no sobra reiterar que los primeros son los suscritos por el Representante Legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado y, los segundos, aquellos que encontrándose certificados se acompañan de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, de un contador público independiente que los hubiere examinado, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En tratándose de contabilidad de personas naturales, debe precisarse que su organización, revisión y control, así como la certificación de los estados financieros, corresponde a los profesionales de la contaduría pública, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2o. de la Ley 43 de 1990. De esta forma, si un profesional de la contaduría pública organiza y dirige el proceso contable y prepara además los estados financieros de una persona natural, su relación con los mismos se materializa firmándolos conjuntamente con la persona, formalidad a través de la cual se les imprime la fe pública contable prevista en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, en virtud de la cual se presume que los mismos han sido tomados fielmente de los libros, que se han preparado de conformidad con las normas legales y presentan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera a la fecha de su suscripción.

En lo que respecta a los estados financieros dictaminados, se aclara que no existe precepto legal que los exija para los comerciantes personas naturales, toda vez que la Ley 222 de 1995 al referirse a los mismos, los determina para las sociedades, circunstancia que no obsta para que, de decidirse voluntariamente, o a fin de responder a un requerimiento particular - como una licitación o concurso público -, se presenten en tales condiciones, evento en el cual los mismos deben corresponder necesariamente a la información contenida en libros de contabilidad diligenciados de conformidad con las previsiones legales.

Ahora bien, si se trata de personas naturales no comerciantes, por ejemplo, quienes ejercen una profesión liberal, debe precisarse que si bien, de conformidad con los preceptos transcritos al inicio, no están obligados a llevar contabilidad, no se excluye

para ellas la posibilidad de preparar y presentar estados financieros certificados y dictaminados, con sustento en los libros de contabilidad debidamente diligenciados, cuando así se requiera en determinadas situaciones, licitaciones o concursos, de no ser así, la información presentada con cualquier propósito no tendría el carácter de Estados Financieros.

Como quiera que el profesional de la Contaduría Pública solo puede dar fe de información financiera que corresponda a libros oficiales de contabilidad, no puede certificar información financiera de la persona natural no comerciante que no lleve contabilidad regular de sus negocios. Esto por cuanto a pesar de que las personas naturales no comerciantes mantengan un control permanente sobre sus activos, pasivos y patrimonio - los cuales pueden tener sustento en información verificable -, ningún profesional de la contaduría pública puede adelantar pruebas de auditoría suficientes y competentes que le permitan opinar sobre la razonabilidad de las cifras presentadas, circunstancia que determina la improcedencia de la certificación y el dictamen, cuya emisión exige como condición ineludible que las cifras correspondan a las registradas en libros de contabilidad.

Se concluye así que para efectos de formarse un criterio claro de la situación económica de los proponentes, personas naturales no comerciantes, las entidades licitantes podrán solicitar la información que, en su sentir, permita la evaluación integral del interesado. Así, de exigirse estados financieros certificados y/o dictaminados, se reitera que los mismos deben corresponder a libros oficiales de contabilidad, documentos que se constituyen en la evidencia material de la contabilidad diligenciada. En síntesis, de exigirse en el pliego de condiciones estados financieros certificados y/o dictaminados, a propósito de asegurarse la entidad convocante que el reporte de situación económica del proponente corresponde a libros contables debidamente registrados y diligenciados, es claro que el interesado en participar en el proceso licitatorio o concursal, ya sea persona natural o jurídica, comerciante o no comerciante, o profesional independiente, debe cumplir todos los requerimientos exigidos para la contabilidad y los estados financieros, de conformidad con las normas que rigen la materia. En el evento de no llevar contabilidad regular de sus negocios, no puede dar cumplimiento al requisito contenido en tales documentos y en consecuencia no podrá presentar en debida forma la respectiva propuesta.

ESTADOS FINANCIEROS DE CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES.

La Ley 80 de 1993, Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, frente al tema materia de análisis señala que:

"Art. 6.- De la capacidad para contratar. Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales.

Las personas jurídicas nacionales y extranjeras deberán acreditar que su duración no será inferior a la del plazo del contrato y un año más".

"Art. 7.- De los consorcios y uniones temporales. Para los efectos de esta ley se entiende por:

1. Consorcio. Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

2. Unión Temporal. Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación de cada uno de los miembros de la unión temporal.

PAR. 1o.- Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad (...).

De igual manera, el artículo 4 del Decreto 856 de 1994, reglamentario del funcionamiento del registro de proponentes en las Cámaras de Comercio, dispone:

"Art. 4o.- Obligatoriedad de la inscripción. Todas las personas naturales o jurídicas que aspiren a celebrar con las entidades estatales los contratos señalados en el inciso 1o. del artículo 22 de la Ley 80 de 1993, deberán estar inscritas, clasificadas y calificadas en el registro de proponentes, con las excepciones previstas en el inciso 6o. del mencionado artículo 22.

Cuando los contratos puedan celebrarse con consorcios o uniones temporales, cada uno de los miembros o partícipes de ellos deberán estar inscritos, clasificados y calificados en el registro de proponentes".

A su turno, el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones, determina:

"Art. 61. Renta de los consorcios y de las uniones temporales. El artículo 18 del

Estatuto Tributario quedará así:

Art.18. Renta de los consorcios y de las uniones temporales. Los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal".

Para concluir, debe señalarse que no existe precepto legal que establezca el deber de presentar en un determinado sentido la situación financiera de las uniones temporales y de los consorcios, cuando se presenten en procesos de selección convocados por entidades estatales. Sin embargo, de las previsiones normativas antedichas se desprenden las siguientes consideraciones generales:

1. Los consorcios y las uniones temporales tienen por fin aunar esfuerzos para desarrollar proyectos de manera más eficiente.
2. No tienen personalidad jurídica, toda vez que los miembros que los conforman no pierden su individualidad.
3. Tanto en la unión temporal como en el consorcio los asociados asumen un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales. Por tanto, la entidad estatal tiene todo el derecho de exigir a sus miembros que respondan por la totalidad de la obra o labor contratada.
4. En los consorcios todos los miembros se afectan de la misma manera.
5. Para efectos de las sanciones, en las uniones temporales se responde únicamente de acuerdo con la participación que cada uno de los miembros hubiere tenido en el respectivo contrato.
6. Los miembros del consorcio y de la unión temporal deben estar inscritos de manera separada en el registro de proponentes.
7. Los miembros de los consorcios o de las uniones temporales deben llevar contabilidad y declarar impuesto a la renta y complementarios en forma independiente.

De esta manera, como quiera que los miembros de los consorcios y uniones temporales no pierden independencia jurídica al permanecer separado su patrimonio, con el deber impuesto por la normatividad tributaria de llevar contabilidad en forma independiente, surge la necesidad de presentar su situación económica en forma separada, lo que significa que en atención a convocatorias públicas deben presentar sus estados financieros de manera independiente, si tienen la obligación de llevar

contabilidad o, en su defecto, a través de los mecanismos que la entidad que efectúa el proceso de selección considere idóneos para tal fin.

Se precisa señalar, sin embargo, que algunas entidades estatales consideran que dada la naturaleza del consorcio y la unión temporal – los cuales se constituyen para unir capacidad y esfuerzos en el propósito de conseguir la adjudicación de un contrato -, determinan que su capacidad financiera se valore de manera conjunta, evento en el cual deberán presentarse los estados financieros consolidados, sin desconocer que es el pliego de condiciones el determinante de los particulares condicionamientos de los estados financieros correspondientes a este tipo de entes.

Cordialmente,

JAIME A. HERNÁNDEZ VÁSQUEZ
Presidente