

Departamento de Ciencias Contables.
(1985). Ética para los contadores
(proyecto de ley). *Contaduría*
Universidad de Antioquia, 6, 95-104.

FRAGMENTOS SOBRE LA PROBLEMÁTICA DE LA CONTADURÍA EN COLOMBIA

HORACIO AGUIAR JARAMILLO
Contador Público
Jefe Departamento de Contaduría
Universidad de Antioquia.

Temas de mucha importancia para la Contaduría, son tratados con mucho realismo, desnudando las verdades lo necesario para crear las inquietudes que el autor persigue.

“La moral se refiere al comportamiento de los hombres . . . ; la ética constituye una teorización sobre ese comportamiento . . .”.

“. . . el contribuyente persona natural o persona jurídica . . . mide y califica nuestro desempeño, a partir de la audacia y rapidez para preparar fórmulas mágicas, que reduzcan a la más mínima expresión sus obligaciones con el estado”.

“. . . cómo pedir una postura crítica frente a las aseveraciones de la gerencia a alguien que depende económicamente de los ingresos de una sola empresa? Cómo pedir una postura crítica a quien está buscando su reelección, como única forma de poder sobrevivir?”.

“No me queda ninguna duda de que en conjunto se pueden encontrar salidas a los problemas que agobian y enturbian el futuro de la contaduría”.

Estos son algunos de los temas que el autor plantea para su reflexión, y en los que muy explícitamente recomienda un trabajo común, para esclarecer los aspectos en los que los profesionales de la contaduría estamos comprometidos.

Acercas de la Moral y la Etica.

Desde que en 1981, mediante fallo de la corte suprema de justicia fue declarado inexecutable el código de ética de los contadores, se viene ventilando el problema de la ética profesional.

En efecto, algunos gremios y entidades ligadas a la profesión han intentado, sin buenos resultados hasta ahora, reunir consenso significativo sobre varias propuestas de un nuevo código de moral, el cual indudablemente es necesario para que el ejercicio profesional no esté expuesto al caos, a la indeterminación y a la vacuidad.

Parece que quedan sobre el tapete dos propuestas: Una de la junta central de contadores y otra del Colegio Colombiano de Contadores con el nombre de “Código de Moral Nacionalista”. En ambas propuestas se encuentran imprecisiones y confusiones, producto a la vez de confusiones sobre lo que es la ética, la moral y la contaduría pública.

Ciertamente, no puede olvidarse que la moral se refiere al comportamiento de los hombres, legitimado a veces a través de los códigos. En cambio, la ética constituye una teorización sobre ese comportamiento, con vistas a analizar y criticar los valores que lo sustentan. El objeto, pues, de la ética es la moral y fundamentalmente las normas y juicios establecidas en ella.

En nuestro medio usualmente, se confunde la moral con la ética y a menudo por prejuicio, se llama ética a lo que es simplemente moral. Por ello el término código de ética es impropio. Lo correcto es decir código de moral.

En su función crítica, la ética analiza los comportamientos huma-

nos legitimados por las normas, desentraña las apariencias de esos comportamientos y desenmascara la estructura real.

Para apuntalar todo el trabajo sobre la moral, la ética necesita de un modelo o de una utopía o patrón ideal que reúna las aspiraciones morales de un grupo. La utopía busca así una plenitud humana hacia la cual tiendan las prácticas de los hombres. Del trabajo que la ética hace sobre la moral, ésta sale fortalecida pues además de señalarle sus limitaciones, le muestra caminos. Alguien dijo que la historia, en rigor, es un desarrollo moral y que las revoluciones consisten en la mudanza, la alteración misma de la moral, de un modo de ser.

También a menudo se confunde lo moral con lo religioso, cuando lo cierto es que en la religión lo fundamental es la trascendencia, entendida ésta como la conjugación de la divinidad y la salvación. En cambio, en la moral lo cardinal son los aspectos humanos, no trascendentes.

La ética juega un rol muy importante en interpretar y despejar dicha confusión, de tal suerte que se reconozca la autonomía entre las dos esferas y no se les mezcle como sucede en un ensayo sobre moral profesional para contadores, donde se dice: "... hacer bien a quien nos hace mal, podría ser un resumen suscito de las normas morales en que la última virtud o mandamiento predicado por el más grande de los hombres, por el maestro Jesús, ni siquiera tiene nombre . . . Esa conciencia es un pedazo de Dios en nosotros" ^{1/}.

Por otro lado, el derecho y la moral están estrechamente relacionados. Tanto el derecho como la moral postulan normas, son normativos. Las normas se presentan como imperativos a través de códigos para buscar la cohesión social y son de carácter histórico y, en tanto que haya que cumplirlos, presentan sanciones a su incumplimiento, pero la forma como se logra la adhesión en el derecho es a través del aparato estatal, en cambio la adhesión en la moral, a veces, es a través de la instancia llamada conciencia.

La esfera de la moral es más amplia que el derecho y, precisamente, a más fuerza de la moral menor fuerza del derecho y viceversa. De ahí la ingerencia cada vez mayor del derecho en las normas profesionales. En efecto, el relajamiento de la moral conduce al estado a promulgar el derecho para defender el bienestar social, en especial cuando se trata de profesiones de gran incidencia y espectro sobre la sociedad.

1/ Anselmo González Labrada. Principios Básicos de Ética Profesional del Contador. Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 1, pág. 9.

La moral profesional es la representación de una moral particular, legitimada en forma de principios, reglas y estándares.

Los principios van orientados a prescribir responsabilidades generales y no explicitan una forma de comportamiento determinado, sino que dan pie al criterio personal o discrecional en la conducta. Por ejemplo: El contador público deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar sus conocimientos que le permitan una adecuada actuación profesional.

Las reglas, en cambio, prescriben los deberes y patrones de conducta, no sujetos al juicio personal. Por ejemplo: el auditor no tendrá con la empresa cuyos estados financieros examina, ninguna vinculación económica o ningún interés que pueda afectar su independencia.

Los estándares se refieren a actitudes que prescriben la realización de conductas deseables o indeseables, virtudes o vicios. Por ejemplo: Se considera inmoral contratar sobre la base de honorarios sujetos a determinados logros.

Así, pues, los principios, reglas y estándares señalarán los comportamientos a que deben ceñirse los contadores públicos en el desempeño de las funciones ya establecidas por la ley y los reglamentos y, por tanto, es innecesario que en un código de moral profesional, como en el proyecto recién promulgado por la junta central de contadores, se reproduzca, por ejemplo, lo que dice la ley 145 sobre cuál debe ser el contenido del dictamen del revisor fiscal y lo que dice el artículo 205 del código de comercio sobre incompatibilidades para el desempeño de la revisoría fiscal (ver capítulo VI de dicho código que se publica en el presente número de Contaduría U. de A.), pues de lo contrario habría que transcribir todas las normas positivas de la constitución, del código penal, comercial, tributario, etc., y, naturalmente, la Ley 145 de 1960 y decretos reglamentarios.

Ha presentado también el Colegio Colombiano de Contadores Públicos, un proyecto de Código de Moral, para los contadores públicos; Si bien se trata de un aporte importante que debe tenerse en cuenta en la búsqueda por llenar un vacío en la profesión, no es posible dejar de comentar algunos artículos, sin pretender agotar el tema:

- 1.- Dice el artículo 5o. "Los Contadores Públicos no permitirán que se utilicen sus servicios o su nombre para facilitar o hacer posible el ejercicio monopolístico de la profesión".

Si la monopolización de los servicios propios de la contaduría es un acto indeseable, deben señalarse los parámetros dentro de los cuales se considera que no hay monopolio y a partir de los cuales se comienza a considerar que se tienen prácticas monopólicas. Justamente, todas las leyes antimonopolios definen claramente lo que constituyen prácticas monopólicas en la economía. Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 31 de la constitución señala que: "Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico en virtud de ley".

- 2.- El artículo 6o. dice: "Es contrario a la moral y al honor profesional servir de interpósita persona a intereses o despachos de contadores públicos extranjeros, porque él actúa servilmente en lo material e intelectual a intereses que van en contra de su idiosincrasia, de su naturaleza y de su patria".

Es desacertado e iluso tratar de restringir el campo laboral en una profesión que ya muestra signos preocupantes de desempleo. Además, es una estrategia ingenua para combatir las firmas extranjeras, las cuales, mientras estén en el país, les dará lo mismo emplear personal venezolano, ecuatoriano o de cualquier país, en caso tal de que no encuentren profesionales colombianos dispuestos a vincularse a ellas.

- 3.- El artículo 18 dice: "Sólo se puede dar fé pública, cuando el Contador Público actúa como revisor fiscal, auditor externo, interventor de cuentas o cualquier otra forma o denominación que se dé a este cargo".

Es preciso aclarar que la auditoría externa es una práctica ajena a nuestra legislación y por tanto, no tiene caso decir que en ella se compromete la fé pública.

Además, no puede reducirse la dación de fé pública a los actos que emanan del desempeño del cargo de revisor fiscal o alguno semejante a éste. De hecho, son muchas las certificaciones, autorizaciones, autenticaciones, etc., donde, sin necesidad de ser revisor fiscal, se compromete la fé pública, pues ésta se materializa en cualquier acto colocando el número de la matrícula —vigente, desde luego— al pie de la firma autógrafa.

- 4.- El artículo 23, parágrafo 2o. dice: "Se consideran actividades pro-

profesionales las que se realicen para proporcionar y controlar información contable”.

Es incorrecto limitar de esta manera las actividades profesionales, como quiera que no puede ignorarse que la ley y los reglamentos asignan en forma expresa funciones a los Contadores Públicos y estos, además, pueden desempeñarse en múltiples campos que no es fácil encuadrar dentro de lo que se enuncia en el Artículo 23, como actividades profesionales.

- 5.- La actividad docente debe entenderse como una profesión distinta a la contaduría pública y a cualquiera otra profesión y, por tanto, las normas de comportamiento de las personas dedicadas total o parcialmente a esta profesión deben inscribirse dentro de la moral universitaria, que, obviamente, debe cobijar a todos los estamentos que en ella conviven (profesores, estudiantes, etc.).

No tiene sentido, pues, haber dedicado quince (15) artículos a la docencia y menos haber incurrido en un despropósito como el del artículo 43 donde se dice: “. . . la calificación (del profesor) constituye fé pública frente a la sociedad . . .”.

Acerca de la Tributación.

Recientemente han aflorado otra clase de problemas relacionados con la forma como el estado ha creado toda suerte de obligaciones a los contadores en el campo fiscal, algunas de ellas en abierta contradicción con la ley marco de la contaduría. Desde los tiempos más remotos de la contaduría, la asesoría tributaria, actividad que ha involucrado muy diversos quehaceres, ha sido una de las especialidades más importantes del contador público. Incluso, muchos de los despachos profesionales han logrado sobrevivir a partir de los ingresos provenientes de esta actividad, los cuales permiten compensar las pérdidas obtenidas en otros servicios.

Quizá sea este hecho lo que explique parcialmente que el contador ha hecho de la capacitación en esta actividad un ejercicio que se repite en forma ritual cada año. En ninguna otra especialidad la profesión muestra más preocupación por la actualización y el refrescamiento.

Es evidente la propiedad con la cual los contadores se han desempeñado en los aspectos sustantivos de las diversas ramas de la tributa-

ción, lo cual no ha sucedido de igual forma en el campo de la discusión gubernativa y contenciosa de las modificaciones a los tributos declarados, efectuadas por los funcionarios de impuestos, donde el abogado no sólo por formación, sino, algunas veces por exigencia legal, encuentra su campo natural.

Es menester reconocer que el balance que la profesión pueda hacer en el campo de la asesoría tributaria, es francamente desalentador. Basta señalar que el grueso del público al cual prestamos nuestros servicios, en especial el contribuyente persona natural o persona jurídica con organizaciones pequeñas y medianas, dirigidas con insumos administrativos empíricos, mide y califica nuestro desempeño, a partir de la audacia y rapidez para preparar fórmulas mágicas, que reduzcan a la más mínima expresión sus obligaciones con el estado.

En forma miope, sin mirar con seriedad el futuro de la empresa, se ha aconsejado o se ha contemporizado con acciones suicidas de la gerencia, para reducir sus contribuciones al sostenimiento del estado, sin medir las consecuencias a mediano o largo plazo, incluso, para la supervivencia misma de la entidad.

Para citar sino un solo caso, cuál ha sido nuestra responsabilidad en la creación de toda una economía subterránea basada en la doble contabilidad para aminorar las cargas fiscales de las empresas?

Nuestra labor de asesoría tributaria debería incluir un proceso de educación para que la gerencia cambie, gradualmente, su mentalidad respecto a la forma como deben manejarse los aspectos atinentes a los impuestos, y para que comprenda cuál es nuestro papel en el proceso que culmina con la tasación de éstos.

Considero que el marco general de acción del Contador Público independiente, en materia de asesoría tributaria debería estar dado por los aspectos siguientes:

- 1.- Que el contribuyente disponga de nuestra orientación para defender sus intereses haciendo el mejor uso de las ventajas tributarias, dentro del máximo respeto a la ley.
- 2.- Que el contribuyente disponga de nuestra orientación en la implantación y en el manejo de los complejos sistemas de información, que constituyen un requisito indispensable para cumplir con

oportunidad y exactitud los compromisos inherentes al impuesto de renta, ventas, etc.

- 3.- Que el contribuyente disponga con la debida oportunidad de nuestras observaciones, sobre cualquier incumplimiento con los principios y procedimientos de contabilidad generalmente aceptados, o con cualquier hecho irregular descubierto en el examen de la información básica, para efecto de los ajustes pertinentes, antes de emitir una opinión tributaria con salvedades con destino a la administración de impuestos, sobre la declaración de renta o de ventas.

Precisamente, desde hacía algún tiempo en el país se venía ventilando la instauración de la "opinión tributaria por contador público". En efecto, las terceras jornadas de derecho tributario, realizadas en Bogotá en 1979 hicieron tal recomendación al Gobierno Nacional, con el propósito de simplificar las declaraciones de renta y disminuir los costos del control fiscal.

Cabe señalar que en México el dictamen fiscal lleva ya bastante tiempo de haberse consolidado como un valioso instrumento para la Auditoría Fiscal Federal dependiente de la Secretaría de Hacienda.

La recomendación hecha por las jornadas de derecho tributario, fue acogida por primera vez en el Decreto 3803 de diciembre 30 de 1982, expedido junto con el paquete de decretos promulgados dentro del estado de emergencia económica, declarado a fines de 1982 por el gobierno del presidente Betancur. Se contempló en tal decreto que la declaración tributaria debería contener, en las condiciones y cuantías determinadas por el reglamento, la firma del contador o revisor fiscal, cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad.

Por primera vez en el país se le entregaba al contador público la función de autenticar declaraciones de impuestos y, si el reglamento no hubiera extendido tal facultad a los contadores vinculados laboralmente, no hay duda de que se hubiera constituido en uno de los más grandes avances de la contaduría luego de ley 145 de 1960.

Ciertamente, más adelante el decreto 3410 de 1983 estableció la obligatoriedad a los revisores fiscales de suscribir la declaración de renta, lo cual armonizaba con la ley 145 de 1960 reglamentaria de la profesión de contador público. Sin embargo, también el citado decreto fa-

cultó para que en las empresas no obligadas a tener revisor fiscal, la declaración de renta fuera firmada por un contador vinculado o no laboralmente a la empresa, lo cual contradijo en forma flagrante el artículo 16. de la ley 145 de 1960 que a la letra dice: "La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo en lo referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades".

A la luz de la ley 145 no hay duda de que los contadores con dependencia laboral de la administración, están imposibilitados para dar fe pública en forma de dictamen, certificación, autorización, etc., sobre aseveraciones de la administración, como lo son las declaraciones para tasar el impuesto de renta. Más aún: Bajo qué razonamiento lógico puede admitirse que el contador de la empresa que ha preparado los estados financieros, vaya luego a dictaminar (conforme con el artículo 16 del decreto 3410/84) que la contabilidad está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que los estados financieros son razonables?. La profesión de contador público siempre ha entendido que llevar la contabilidad es un acto administrativo, y dictaminar que los estados financieros son razonables de conformidad con principios de contabilidad, es un acto que supone un trabajo de auditoría independiente de la administración, con base en un cuerpo coherente de procedimientos de auditoría.

Es evidente, pues, que los dictámenes sobre la declaración de renta debieron reglamentarse como una función exclusiva de los revisores o de contadores públicos sin dependencia laboral de la empresa, previo examen imparcial información financiera básica contenida en los libros de contabilidad del comerciante. No haberlo reglamentado así fue una ligereza, de graves consecuencias para la profesión.

Además, resulta insólito que la ley no contemplara, para los simples contadores —que no para los revisores fiscales que tienen sus normas de incompatibilidad con asiento en el Artículo 205 del Código de Comercio— un régimen de incompatibilidades, al menos por afinidad y consanguinidad que garantizaran condiciones mínimas de imparcialidad para dictaminar declaraciones.

Probablemente las razones que pudo tener el gobierno para entregar a los contadores públicos la labor de autenticación de las declaraciones de impuestos puedan resumirse así:

- 1.- El gran desequilibrio entre los ingresos y egresos del estado que im-

pide ampliar la cobertura del examen de auditoría externa realizado por funcionarios de la Administración de Impuestos.

- 2.- Los escasos resultados de la auditoría externa efectuada por funcionarios de la Administración de Impuestos, los cuales venían siendo objeto de sobornos por parte de empresarios afectados por los hallazgos de irregularidades fiscales.
- 3.- Con todo y lo erosionada que está la confianza pública sobre nuestra profesión, la administración de impuestos conserva la esperanza de que la contaduría actúe en forma objetiva frente a los contribuyentes.

Además, los precedentes que pueden sentarse con unas cuantas sanciones que se impongan, harán reflexionar a los más audaces.

- 4.- Disminuir las relaciones y certificados que deben anexar los contribuyentes en sus declaraciones.

Por otro lado, el artículo 17 del decreto 3410/83 estableció que cuando el revisor fiscal o contador público encuentren hechos irregulares en la contabilidad, firmará la declaración de renta y hará la anotación "con salvedades y se dejarán las correspondientes constancias.

Pero, cómo pedirle al contador vinculado laboralmente a la empresa que redacte salvedades sobre la declaración de renta que habrán de acarrear sanciones a la entidad, lo que sin duda le significará engrosar el 1.300.000 desempleados de este país? No seamos ilusos. No espere el estado actos heroicos del contador que debe su *modus vivendi* a la empresa; ella lo ha contratado, ella es su patrono, a ella le debe su lealtad.

Es menester señalar que el decreto no tipificó lo que debe entenderse por irregular. El diccionario dice: Irregular: que no es regular. Regular: conforme a la regla.

En Colombia las reglas a las cuales debe ajustarse la contabilidad de los comerciantes se encuentran en el código de comercio, que en su artículo 57 dice:

"En los libros de comercio se prohíbe:

- 1o. Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que estos se refieren.

- 2o. Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos.
- 3o. Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advierte.
- 4o. Borrar o tachar en todo o en parte los asientos y
- 5o. Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros”.

Además, el artículo 59 y 74 del código de comercio exigen la debida correspondencia entre los asientos en los libros y los comprobantes de las cuentas y prohíben la doble contabilidad.

Si es en este contexto y en el de la sujeción a los principios contables en el cual debe situarse una contabilidad llevada en forma regular, cómo es posible que la ley haya supuesto que el contador que ha estado inmerso en la identificación y medición de los hechos económicos, pueda juzgar su propio producto?

Por otro lado, como quiera que el código penal en su artículo 21 señala que “nadie podrá ser condenado por un hecho punible, si el resultado del cual depende la existencia de éste, no es consecuencia de su acción u omisión”, resulta imprescindible que se fijen los procedimientos mínimos de investigación que deben seguirse para asegurar, en términos razonables, que la contabilidad está libre de irregularidades. De otro modo es un grave peligro para los contadores que lleguen a ser juzgados por los comités que se establezcan, sin que haya normas bien definidas.

En ausencia de un gremio unido, la junta central de contadores debería iniciar un estudio para promulgar los procedimientos mínimos, que deben seguirse en el examen de las declaraciones de impuestos y de la contabilidad, con miras a la autenticación de las declaraciones de impuestos, de tal manera que ningún contador pueda ser sancionado por una norma superior a la reconocida por la profesión.

Según el artículo 16 del decreto 3410 de 1983 [“... La firma del contador público o revisor fiscal en el formulario de la declaración de renta de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad tiene los siguientes efectos:

A.- Certifica los hechos que se anuncian a continuación:

- 1.- Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia . . .”.

Es menester destacar que, en rigor, no existen en Colombia principios de contabilidad generalmente aceptados, que por recomendación de los gremios o por imposición de la ley obliguen a los contadores.

En efecto, si bien en 1977 —con el auspicio de la Bolsa de Bogotá, Andi, Federación de Contadores Públicos de Colombia, Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia y la Unión Nacional de Contadores Públicos de Colombia— se elaboró un documento que intentaba definir los principios de contabilidad para Colombia, lo único que quedó en claro es que será muy difícil lograr un acuerdo sobre tal materia entre los contadores públicos colombianos.

Baste señalar la arremetida de la ya desaparecida Academia Colombiana de Contadores Públicos Titulados contra dicho documento, en su publicación de octubre - diciembre de 1978, en donde aparecen pronunciamientos como estos:

“La función del contador no es sobreestimar ni subestimar la información, es entre otras, mostrar la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones en la forma más correcta y razonable posible; obsérvese que este concepto riñe completamente con el conservatismo”.

“Continuidad: está mal enunciado el principio. La primera parte es falsa; no se puede afirmar enfáticamente que cuando una empresa tiene vida limitada no puede operar y registrar sus recursos y obligaciones”.

Empero, el problema de que no tengamos un cuerpo de principios contables no es solo un problema de la contaduría en Colombia.

En efecto, en el informe de la comisión Cohen de los EE.UU. en 1978 se dice: “la profesión contable ha intentado desarrollar principios contables detallados para reducir el número de alternativas aceptables y descubrir las necesidades cambiantes de la evolución de las condiciones económicas. A pesar de ello, existen muchos tipos de hechos o transacciones para los cuales los cuerpos contables autoritarios no han espe-

cificado qué alternativa es la preferible, ni las circunstancias en las cuales cada una de las diversas alternativas es la adecuada. Así, pues, las indicaciones dadas mediante detallados principios contables en pronunciamientos autoritarios es incompleta". 1/.

A nivel de los más connotados autores de teoría contable, tampoco existe acuerdo sobre cuáles son los principios contables. Más aún, no existe acuerdo sobre si deben denominarse normas, postulados, procedimientos, principios, etc. . No es del caso entrar en detalle sobre aspecto tan apasionante, pero los interesados pueden obtener abundante información en "La Teoría de la Contabilidad" de Eldon S. Hendriksen o "Teoría Básica de la Contabilidad Financiera" de R.F. Salmonson y en muchos otros textos disponibles.

Lo único cierto es que es inaplazable que la profesión en Colombia defina de una vez por todas qué normas y convencionalismos constituyen la guía en las mediciones contables. Estos deben estar explícitos en vez de suponerse por consentimiento o aceptación general.

La profesión es la llamada a hacer la formulación de los principios que sirvan de base para legislar sobre la materia, de tal suerte que existan unos parámetros objetivos para juzgar las autenticaciones de la declaración de impuestos por parte de los contadores. Por lo pronto, conviene recordar que la constitución dice en su artículo 26: "nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se impute . . .".

Sería lamentable que en ausencia de definiciones de la profesión sobre los principios contables, la administración de impuestos, sin la asesoría de personal experto, se viera obligada a legislar sobre un tema tan trascendental para la contabilidad.

Si bien es cierto que las últimas disposiciones fiscales, y concretamente las atinentes al dictamen tributario, han ampliado el espacio laboral para los contadores, también es cierto que la contaduría pública pagará por ello un alto precio. En efecto, la falta de credibilidad a largo plazo, por parte de la administración de impuestos, será una constante y de nuevo, la contaduría pública estará en la picota por causa de una legislación hecha a contrapelo de la ley reglamentaria de la contaduría, no sólo por los conflictos de interés que creó como se analizó antes, sino también porque el artículo 90 de la ley 9 de 1983 desconoció a la junta central de contadores como única instancia disciplinaria al tenor

1/. Mark Stevens, Las Ocho Grandes, Pág. 250. Planeta, 1982.

del artículo 15 de la ley 145 de 1960 y creó un curioso comité conformado por el administrador de impuestos, el funcionario que dictó la providencia y un delegado de la junta central de contadores, para aplicar sanciones a los contadores que firmen declaraciones que contengan inexactitudes contables, en el cual es evidente que no puede garantizarse a los contadores ni el debido proceso consagrado en la constitución, ni la pureza del fallo. No será, acaso, más adecuado que las agencias del estado que delegan funciones de vigilancia en los contadores, como son la administración de impuestos, la comisión nacional de valores, etc., tengan asiento en la junta central en vez de estar conformando en forma arbitraria tribunales disciplinarios y que, simultáneamente, se dote a la junta central de la logística necesaria para desarrollar su labor de organismo disciplinario de la profesión?

Lamentablemente esta profesión se ha acostumbrado a callar, con un falso sentido de la supervivencia, cuando el estado anumenta la lista de papeles que deben ser firmados por el contador público, sin detenerse a pensar en el impacto negativo que tales actos pueden tener sobre la profesión. Las protestas, la mayoría de las veces, han sido contra las sanciones establecidas para quienes firman sin arreglo a la ley, pero no contra los actos en sí, aunque ellos se hayan introducido en contravía de la normatividad que rige nuestra profesión, desfigurando su identidad, con las consecuencias desfavorables para la credibilidad de los usuarios de los dictámenes, certificaciones, etc.

Dos décadas ha gastado la profesión tratando de adicionar su ley marco. No hay período legislativo donde al menos no se presenten dos (2) proyectos de ley, uno de los cuales invariablemente busca restablecer el empirismo, desconociendo la existencia de 45 facultades de contaduría y unos 17.000 profesionales entre autorizados y titulados.

Es evidente que la ley 145 requiere de ajustes para ponerla acorde con los cambios que se han dado en el país y en el ejercicio profesional. La adición de la ley 145 ha sido un anhelo casi obsesivo, que junto con las luchas contra las firmas de auditoría extranjera, no ha dejado mayor espacio para el desarrollo y la investigación profesional.

Precisamente, en ausencia de pautas contables fijadas por la misma profesión (como sucede en otros países) para dar respuesta a las muy diversas necesidades planteadas por la economía y el derecho, las entidades del estado (Administración de Impuestos, Superintendencia de Sociedades, Comisión Nacional de Valores, etc.) han irrumpido, mediante doctrinas, resoluciones, circulares, etc., trazando normas que la profe-

sión, casi siempre, sigue ciegamente, sin análisis alguno. Tal el caso, del tiempo para amortizar algunos cargos diferidos, de la vida útil estimada para los activos fijos, del procedimiento para contabilizar bienes recibidos en arrendamiento financiero, etc. En cambio, sólo excepcionalmente la profesión ha hecho sus propias formulaciones, como sucedió con la depreciación y el impuesto diferido frente a la depreciación flexible.

Un caso muy reciente donde la profesión no ha dado directrices es el impuesto sobre la renta presuntiva. En efecto, cuál es el estado financiero que debe mostrar el impuesto de renta presuntiva, en una empresa que ha tenido pérdida en su período contable? Deberá el impuesto presuntivo incrementar la pérdida en el estado de resultados?

Sabemos que el impuesto de renta no es un gasto sino una distribución de utilidades para el estado, pero si a este socio tan particular se le está dando una participación cuando no hay utilidades en el período contable corriente, acaso lo que se le está repartiendo no son utilidades retenidas y, en ausencia de éstas, capital?. Por tanto, no parece razonable que el impuesto presuntivo aparezca en el estado de resultados aumentando la pérdida del período, como algunas empresas lo vienen haciendo.

Lamentablemente la contabilidad ha sido arrollada, o mejor, la hemos dejado arrollar por toda suerte de disposiciones fiscales y, adicionalmente, se nos ha ido la mano en dar cabida a una serie de fenómenos para defender al contribuyente, que han convertido a los informes contables en una caricatura que no sirve finalmente a ninguno de los usuarios.

Acerca de la Revisoría Fiscal.

Secularmente ha estado inmersa la contaduría en una mezcla confusa de servicios, no siempre conciliables, para el sector público y el sector privado, con dependencia laboral de este último, pero con el garrote de ambos para sancionar la más mínima deslealtad. Si bien per se es una incómoda situación, ella podría ser neutralizada si existiera la protección del estado para los contadores que, por actuar con arreglo a la ley, sufren represalias de los afectados por sus opiniones, ya que los compromisos estado-contaduría deben ser de doble vía.

Dijo recientemente el doctor Juan Camilo Restrepo Salazar, Presidente de la Comisión Nacional de Valores, que los revisores fiscales tuvieron graves fallas en su desempeño en las entidades que están interve-

nidas por los escándalos en el sector financiero y otras muchas empresas que entraron en concordato y agregaba que los revisores fiscales se han conformado con aceptar un nombramiento, desempeñar el cargo con limitaciones en algunos casos y sin la independencia mental que debe caracterizar su actuación.

Decía también el doctor Rodolfo González García, contralor general de la República, que el reciente decreto (se refería al decreto 2786 de 1982 suspendido posteriormente por el consejo de estado) que autoriza a la Superintendencia Bancaria a contratar servicios externos o independientes de auditoría, para los establecimientos financieros, rompe con el anterior régimen de vigilancia basado en los servicios de las revisorías fiscales y de la propia superintendencia, y demuestra que la desconfianza sobre la revisoría fiscal, ha llegado también a las esferas gubernamentales.

Estos y muchos otros pronunciamientos confirman que nunca como ahora había existido tanta desconfianza sobre la revisoría fiscal y que la credibilidad en esta institución se encuentra en su más bajo nivel, lo cual hace dudar de su vigencia histórica.

No hay duda de que la revisoría fiscal tiene sus más severos críticos en los funcionarios del estado, quienes encuentran que los revisores fiscales no cumplen sus funciones de colaborar con las entidades de vigilancia del estado por estar plegados a la alta administración, como si la independencia mental no necesitase de un substrato económico, que es el que nunca ha existido para la revisoría fiscal, al menos la que se ejerce como un puesto más de tiempo completo en la empresa, desde otra oficina más de ésta. Tal actividad, así desempeñada, está muy lejos de poder ser encuadrada en una profesión liberal como la Contaduría Pública.

No me queda ninguna duda de que la revisoría fiscal ha sido desempeñada por hombres competentes y honrados, como cualquier grupo de profesionales de este país, pero la independencia, esencia sobre la cual descansa la credibilidad del público, no es algo suprasensible, algo que se sostenga en el aire como idealistamente creyeron los autores del artículo 1o. de la ley 145 de 1960 y de los decretos que introdujeron el dictamen tributario en nuestro país.

La independencia no puede seguir perteneciendo al reino de lo subjetivo, de allí la etérea denominación de "independencia mental". En este mundo del escepticismo, la independencia del contador públi-

co debe ser un concepto transparente para el usuario. Desgraciadamente, la independencia como la belleza, está en los ojos de quien la contempla.

Es preciso señalar y denunciar la indiferencia del estado por resolver de raíz la problemática de la revisoría fiscal. En cambio, ignorando los factores objetivos de nuestra cotidianeidad, las distintas agencias del ejecutivo y el ejecutivo mismo, han pretendido encarar la situación con base en toda suerte de sanciones que van desde la cancelación de la matrícula hasta la deshonra pública, pasando desde luego, por las más exóticas sanciones pecuniarias como la establecida por el decreto 2920 expedido por el gobierno para apagar el incendio de los escándalos financieros del año 82, que estableció multa hasta de \$1.000.000 para los revisores fiscales, por autorizar actos violatorios de la ley o reglamento de los establecimientos vigilados por la Superintendencia Bancaria. No logrará el estado por la vía de la represión ciega, la objetividad que reclama de los revisores fiscales, cuando ella debe residir, de un lado en la independencia real frente al auditado y, de otro, en el respaldo de las agencias del estado (Superintendencia Bancaria, Administración de Impuestos, Superintendencia de Sociedades, etc.) para los revisores fiscales que actúan dentro del marco de la ley y de la moral profesional.

No puede olvidarse que la revisoría fiscal — que en los albores del siglo ya existía en las empresas como una función más de la administración— se le endosó posteriormente a la contaduría pública con todos sus vicios, pero en especial con el que se originaba en la subordinación práctica de ella a la administración, no tanto por la forma de elección, como por el hecho de no realizarse desde un despacho profesional como otro servicio más de una firma de contadores, lo cual imprime carácter a las opiniones o dictámenes.

Así las cosas, esta actividad se nos legó con características perniciosas para un desempeño independiente: Vinculación de tiempo completo mediante contrato de trabajo; desempeño desde una de las oficinas (quizá departamento) de la organización y responsabilidad del informe en cabeza de una persona natural.

Tradicionalmente se ha señalado que el elemento más corrosivo contra la independencia del revisor fiscal es su forma de elección. Con todo, no es lo único y, de pronto, ni lo más determinante, porque cómo pedir una postura crítica frente a las aseveraciones de la gerencia a alguien que depende económicamente de los ingresos de esa sola empresa?. Cómo pedir una postura crítica, a quien está buscando su

reelección, como única forma de poder sobrevivir?. Cómo pedir una postura crítica a quien sabe que está enfrentando su opinión a la de una junta directiva y un Gerente?.

Nada más perjudicial para una profesión que la ceguera del entorno que la rodea. La contaduría parece no haberse dado cuenta que lo poco que quedaba de credibilidad social en la revisoría fiscal, desapareció con motivo del pasado aguacero de intervenciones de la Superintendencia Bancaria en el sector financiero y de las quiebras y concordatos en los otros sectores del aparato económico, donde quedó al descubierto que los revisores fiscales se prestaron al juego de los grandes empresarios.

Ciertamente, los últimos intentos por adicionar nuestra ley marco se quedan en nobles propósitos de dignificar el trabajo de los contadores colombianos, pero no dan cuenta de las transformaciones audaces que reclama la que ha sido llamada máxima expresión de la contaduría pública en nuestro país.

Es como si nos resistiéramos a aprender de las experiencias del pasado.

Paralelamente con la defensa del trabajo de los contadores colombianos y con la formulación de normas que minimicen los conflictos de interés que enturbian la independencia, la profesión debería propugnar porque, en forma gradual, la revisoría fiscal llegue a ser una actividad propia de la contaduría pública independiente, o sea que se realice por una firma de contadores públicos.

En mi opinión, ésta es la única forma de sacar a la revisoría fiscal del callejón sin salida en que se encuentra y de aliviar el raquitismo de las 96 firmas nacionales de contadores públicos (si así puede llamarse a la mayoría de oficinas donde los servicios principales son la elaboración de declaraciones de renta y de contabilidad).

Insistir en que la revisoría fiscal la debe desempeñar una persona natural, es una miopía frente a la complejidad del mundo moderno, que ha dejado a la profesión paralizada en la mitad del camino.

Empero, parece que es un problema general del país. En efecto, el aparato jurídico-institucional se ha quedado a la zaga de los avances de la ciencia y de la técnica y de las nuevas fuerzas sociales y de opinión, pues aún refleja nuestro pasado pastoril.

Se dirá que tal propuesta fortalecerá las firmas extranjeras, pero lo cierto es que éstas ya han invadido el campo de la revisoría fiscal en las grandes empresas y si las cosas continúan igual, nunca tendremos firmas nacionales dotadas de la logística y el prestigio necesarios para empezar a competir en el mercado profesional con las firmas extranjeras (incluyendo sus apéndices disfrazadas de firmas nacionales, de reciente creación) y para demostrar, en un futuro, que la permanencia en el país de las Ocho Grandes no tiene ninguna justificación.

El propósito de sacar del país a las multinacionales de la contaduría, no pasará de ser una hermosa utopía mientras no tengamos firmas nacionales de algún respeto. En eso no nos podemos engañar. Como se dice comúnmente: Se tiene que hacer para poder llegar a ser. Igualmente ha sucedido con la ingeniería civil colombiana en el campo de la construcción pesada.

Conviene hacer una pregunta: Cuántas firmas nacionales contaban con los recursos humanos y técnicos para ser seleccionadas por la Superintendencia Bancaria, en el caso de haberse aplicado el decreto 2786 de 1982 que establecía la contratación de firmas de auditoría externa para las entidades sometidas al control y vigilancia de dicha entidad?

La misma universidad colombiana parece resignada a formar profesionales para el desempeño en la contaduría privada (Director de Contabilidad, Auditor Interno, Director de Impuestos y por qué no: Revisor Fiscal), lo cual queda evidenciado en la poca o ninguna instrucción atinente a la formación, organización, dirección, etc. del despacho profesional y en la indiferencia por la promoción en el estudiante del interés vocacional hacia la contaduría independiente.

Acerca de lo Gremial.

Son muchos y muy variados los problemas gremiales de la contaduría en Colombia, con el agravante de que ellos son tan antiguos como la misma profesión. Baste citar la clasificación de contadores titulados y autorizados, introducida en el artículo 3o. de la ley 145 de 1960, que dió lugar a la aparición de agrupaciones profesionales según los distintos atributos. Posteriormente, la caracterización de los gremios llegó a tener connotaciones políticas, contradiciendo la naturaleza de lo que es un gremio, el cual sólo puede entenderse como la organización de personas que tienen un mismo oficio o profesión — que no unos mismos fines políticos, para lo cual existen los partidos o movimientos políticos.

De cualquier manera, la falta de unidad gremial que ha sido una constante histórica en la contaduría, ha influido para que esta profesión carezca de fuerza y no haya logrado presentar dos (2) de los más importantes rasgos históricos en el perfil de toda profesión: 1) definición de su propio papel en la sociedad y 2) regulación de la conducta de sus miembros, lo cual supone la formulación de normas y sanciones, aspectos cruciales que diferencian a las profesiones de los oficios, y que le dan un substrato de autonomía a las profesiones frente al estado, pues éste, valiéndose del derecho, llenará cualquier espacio en defensa del bienestar público.

Por otra parte, si algo ha sido consubstancial a los gremios de la contaduría, es la falta de diálogo. Escuchar a quienes tienen puntos de vista opuestos y recibir éstos de primera mano y no por tercera persona. La verdad absoluta no la posee ninguna de las partes.

No me queda ninguna duda de que en conjunto se pueden encontrar salidas a los problemas que agobian y enturbian el futuro de la contaduría.

Se vive en estos momentos en el país un proceso de diálogo entre fuerzas políticamente opuestas, respecto de los cuales, hace un tiempo, era exótico pensar que se sentaran en la misma mesa a hablar sobre el país, sus problemas e instituciones.

Imposible pensar que las posiciones de los gremios de la profesión sean más irreconciliables que las del estado y los movimientos políticos armados. Entonces, por qué no pensar en un diálogo entre los gremios, sobre una agenda previamente fijada?

Considero que un diálogo inicial sobre aspectos estrictamente técnicos (como podría ser lo atinente a los principios contables para Colombia, cuya definición es impostergable ahora que la Administración de Impuestos ha introducido el dictamen tributario) podrían constituirse en un tema interesante para abrir este histórico acercamiento entre los distintos gremios de la profesión.

Por qué no intentarlo?