

«Condiciones para el ejercicio ético de la fe pública en la profesión de Contaduría en Colombia» *

EDGAR FERNANDO NIETO S.**

Introducción

Uno de los temas que ha adquirido mayor relevancia para la profesión de contaduría en el país, en los últimos años, es el de las condiciones para el ejercicio de la fe pública. A esto han contribuido en gran medida los graves acontecimientos ocurridos en el sector financiero y la difícil situación económica de muchas empresas, que afectaron la confianza de la sociedad en los revisores fiscales de las compañías, funcionarios que representan la máxima expresión del ejercicio de la fe pública en nuestro medio. Aunque no compartimos la posición extrema de quienes llegan a asignar la responsabilidad total de los sucesos a la inadecuada actuación de los revisores, es innegable que estos hechos han cuestionado seriamente el papel de los contadores públicos, profesionales que precisamente por sus calidades técnicas y morales fueron escogidos por el

* Este trabajo se elaboró a partir de los resultados de la investigación "Condiciones para el Ejercicio Ético de la Fe Pública en la Profesión de Contaduría en Colombia" dirigida por Alberto Maldonado Copello con la asistencia de Fernando Visbal U. y Humberto Cubides C.

** Contador Público. Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Central. Contador General del Banco de la República.

Estado para fiscalizar las principales empresas del país y emitir una opinión imparcial sobre su situación financiera, defendiendo en esta forma tanto los intereses de los accionistas como de terceros.

A pesar de que la preocupación por el problema ha estimulado el estudio sobre las circunstancias en las que se ejerce la profesión, son pocos los documentos sistemáticos y, en consecuencia, escaso el conocimiento sobre las condiciones de ejercicio de la fe pública en la Contaduría.

Conscientes de la importancia del tema y de la necesidad de vincular efectivamente la universidad a la discusión de los problemas nacionales, la Facultad de Contaduría y el Departamento de Investigaciones de la Universidad Central han adelantado durante doce meses una investigación sobre las condiciones para el ejercicio ético de la fe pública en la profesión de Contaduría, cuyos resultados han sido utilizados para la elaboración de esta ponencia. El punto de partida de nuestra reflexión fue, obviamente, plantear una hipótesis general de trabajo consistente en sostener que si se cuestionaba la actuación individual de los Contadores deberían existir factores condicionantes de tal comportamiento. Se decidió entonces investigar en la forma más detallada posible las características de dichos factores condicionantes en las áreas legal, laboral y académica del ejercicio de la profesión, con la finalidad de elaborar un cuadro comprensivo de la situación. El cumplimiento de este trabajo requirió de la combinación de tres técnicas básicas de investigación, la revisión documental, la entrevista y la encuesta, cada una de las cuales aportaba información sobre los distintos aspectos de interés.

Los resultados obtenidos han conducido a identificar tres tendencias básicas en la explicación del fenómeno en consideración. En un extremo están como hemos mencionado, quienes asumen el problema desde una perspectiva eminentemente individual, sosteniendo que la causa principal es la incorrecta actuación moral de los revisores, su falta de integridad e independencia mental. En el otro extremo se encuentran aquellos que sostienen que las condiciones para el ejercicio de la fe pública son tan fuertes que impiden la libre actuación de los revisores eximiéndolos de toda responsabilidad moral. Y, finalmente, en el medio se ubican quienes aunque reconocen que las condiciones en que se ejerce la profesión coaccionan la libertad de actuación del contador público, consideran

que existe un margen de responsabilidad moral en la medida en que no se ejecutan esfuerzos orientados a lograr la modificación de dichas condiciones restrictivas.

Desde la última e intermedia posición trataremos de sustentar las tesis centrales de nuestro trabajo, a saber:

1. Que el Estado y la empresa privada son los principales responsables de la existencia de dichas condiciones que restringen la independencia de los contadores.
2. Que a los contadores compete la gran responsabilidad por no efectuar acciones tendientes a modificar dichas condiciones. Nuestra exposición se referirá principalmente a los revisores fiscales, dada su importancia en relación con la magnitud de las empresas que fiscalizan y teniendo en cuenta que las críticas a la profesión se han concentrado alrededor de esta institución.

Estas críticas, generalmente, consisten en señalar cómo mientras ocurrían las irregularidades en las sociedades o se deterioraba su situación financiera, los revisores fiscales no emitieron ninguna señal de alerta que hubiera ayudado a evitar, al menos en parte, algunos de los resultados. Se señala pues, la existencia de un comportamiento moral incorrecto de estos revisores ya que, conscientemente encubrieron estas situaciones. Debemos pues examinar las condiciones requeridas para imputar responsabilidad moral a un individuo y, de este modo, juzgar su actuación.

Condiciones para imputar responsabilidad moral

Desde una perspectiva ética —entendida la ética como la disciplina que estudia el comportamiento moral de las personas— el problema de la responsabilidad moral va ligado estrechamente al de la libertad y la independencia del individuo. Para que pueda calificarse un acto como moral y, en consecuencia, exigirse responsabilidad moral al individuo, es necesario que se cumplan dos condiciones, tal como lo plantea Sánchez Vásquez:

- a. Que el sujeto no ignore las circunstancias ni las consecuencias de su acción; o sea, que su conducta tenga un carácter consciente.
- b. Que la causa de sus actos esté en el mismo (o causa interior) y no en otro agente (o causa exterior) que le obligue a actuar en cierta forma, pasando por encima de su voluntad; o sea que su conducta sea libre.

Así pues, sólo el conocimiento, por un lado, y la libertad, por otro, permiten hablar legítimamente de responsabilidad. Por el contrario, la ignorancia, de una parte, y la falta de libertad, de otra (entendida aquí como coacción) permite eximir al sujeto de la responsabilidad”¹.

Los anteriores planteamientos se relacionan estrechamente con la problemática de la contaduría pública. En efecto, la segunda condición señalada para poder imputar responsabilidad moral a un individuo, esto es, la libertad, corresponde casi exactamente a una de las normas básicas de la auditoría*: la independencia. Universalmente se reconoce que el requisito indispensable para el ejercicio de la contaduría pública, cualquiera que sea su modalidad jurídica, es la independencia real del contador. Esta condición es resultado de exigencias prácticas. Para que la certificación o el dictamen de un contador sea aceptado como imparcial, es preciso que no existan relaciones entre este profesional y la empresa fiscalizada que conduzcan o puedan conducir a presiones o coacciones de su actividad. Garantizar la independencia es, al mismo tiempo, crear condiciones para un ejercicio eficaz de las funciones del contador público y para poder exigir responsabilidad moral al individuo. La importancia de este punto se hace aun más notoria cuando se observa como en diferentes países, con desarrollos de la profesión de contaduría pública también diferentes, está a la orden del día la discusión sobre la independencia de los contadores.

Teniendo en cuenta estas consideraciones procederemos a examinar las circunstancias concretas en las cuales se ejerce la profesión de contaduría pública en Colombia, deteniéndonos especialmente en aquellas relacionadas con la independencia, y la conciencia de los contadores en el ejercicio de la fe pública.

La fe pública y la contaduría

La facultad de otorgar una presunción de verdad a determinados actos o documentos necesarios para el tráfico jurídico es propia

1. Sánchez Vásquez, Adolfo. *Ética*. México, Editorial Grijalbo, 1979, p. 94.

* La auditoría es la actividad orientada a evaluar la razonabilidad con que los estados financieros reflejan la situación de una empresa mediante la aplicación de un conjunto de procedimientos técnicos. En Colombia existe solamente, como creación legal, la Revisoría Fiscal, institución de vigilancia que entre sus funciones tiene actividades similares a la auditoría.

del Estado, pero dada la amplitud de terrenos en los cuales se hace indispensable su utilización aquel ha ido delegando en particulares dicha facultad. La noción de fe pública es materia de controversia, pero creemos que la mayoría de analistas estará de acuerdo en que cuando:

“... el legislador habla de fe pública se refiere a una creación que él mismo ha hecho y que puede definirse como una presunción de verdad que, por razones de seguridad y conveniencia social, ampara las manifestaciones de ciertas personas autorizadas para dar testimonio de verdad y de certeza. La fe pública, entonces, es una emanación del poder del Estado, creada con fines jurídicos y que puede no corresponder al conocimiento o aceptación de la comunidad dentro de la cual se implanta.

La presunción es, pues, la suposición de que una cosa es cierta sin que esté probado o nos conste, que se justifica en la necesidad de rodear de seguridad, estabilidad al tráfico jurídico”².

La importancia de los asuntos contables en las relaciones mercantiles condujo a que el Estado delegara en los contadores la facultad de dar fe pública de determinados actos específicos, tal como lo establece el artículo 1o. de la ley 145 de 1960 reglamentaria de la profesión:

“se entenderá por contador público la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional queda facultada para dar fe pública de determinados actos así como para desempeñar ciertos cargos en los términos de la presente ley. 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”.

2. Bermúdez, Silva M, y Bermúdez, Hernando. *La revisoría fiscal-comentarios al Código de Comercio*. Tesis de Grado. Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas y Socio-Económicas, Bogotá, 1985, p. 597.

Concepción del legislador sobre la contaduría pública, la fe pública y la independencia

En el proceso legislativo sufrido por el proyecto que se convirtió en la ley 145 de 1960 se encuentran las líneas fundamentales de la discusión en Colombia sobre el problema básico de la independencia de los contadores públicos y, especialmente, de los revisores fiscales.

La intención de los autores del proyecto, aparte de pretender solucionar la situación de “millares de ciudadanos expertos en el ejercicio de la ciencia contable”, que quedaron por fuera de la reglamentación, consistió en definir el papel público de las funciones del contador. En la exposición de motivos presentada el 28 de julio de 1959 se sostuvo claramente esta posición:

“La denominación pública no se utiliza, pues, en el proyecto, para hablar de relaciones de contador con el público, sino para hablar de funciones públicas, ejercidas en nombre del Estado, como una delegación suya para prestar a los *terceros* y *al mismo Estado* un servicio que es técnicamente el de la contaduría pública, como es el de dar testimonio en forma fidedigna de determinados actos o situaciones contables. . .”

“La intervención de un contador público tiene la finalidad de hacer fidedignos determinados documentos o situaciones, como se ha dicho, para *proteger a los terceros* y para que el mismo Estado disponga de elementos de información atendibles en ciertos casos. Por eso mismo al hacer la enumeración de los documentos que deben ser autorizados por un Contador Público, se han previsto de preferencia aquellos que en la vida de los negocios puedan servir de medio para engañar o perjudicar a los terceros, si no procede un control por parte de una persona merecedora de la fe y confianza del público”.

“La misión del contador público lo presenta, pues, como delegatario de una función pública, cual es la de garantizar con efectos obligatorios la verdad formal de determinados actos y documentos mientras no se destruya en forma debida la presunción antes anotada”³.

3. *Historia de las leyes*. Tomo XIV. Bogotá, Imprenta Nacional, 1974, p. 288.

Después de definida la finalidad de la contaduría pública se planteaba el problema de establecer los medios para que operara eficazmente. En efecto, como requisito indispensable para que los contadores cumplieran con esta delegación estatal, en favor de los intereses de terceros y del mismo Estado, se planteó la necesidad de la independencia laboral; en el curso de los debates, por sugerencia del Ministro de Educación y de los estudiantes, se acogió la idea de inhabilitar para el ejercicio de la fe pública a los contadores dependientes laboralmente.

Esta idea, que originalmente fue planteada en el proyecto de reglamentación de la profesión, elaborado en 1954 por el doctor Antonio Rocha por solicitud del Instituto Nacional de Contadores Públicos, se plasmó, después de muchos debates, en el párrafo del artículo 1o. de la ley 145 de 1960, donde se estableció que la "relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo en los referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades".

El propio texto de este párrafo evidencia una contradicción: el legislador, atendiendo las sugerencias, consideró que un contador dependiente laboralmente sería objeto de presiones que afectarían su misión de dar una opinión imparcial, de ejercer la facultad de dar fe pública. Por consiguiente, estableció la inhabilidad. Pero, a continuación hizo una salvedad en el caso de los revisores fiscales, *que también dependen laboralmente de la sociedad*, como si la prescripción legal bastara para eliminar la subordinación del funcionario y las presiones a que se vería sometido. Es decir, se intentó formalmente eliminar las condiciones reales del ejercicio dependiente de la revisoría.

Sin embargo la contradicción señalada quedó consignada en la ley a pesar de que los honorables congresistas tenían pleno conocimiento de ella. El ponente en la Cámara doctor Néstor Urbano Tenorio, al estudiar la propuesta del Ministro de Educación manifestó en la ponencia para primer debate:

"Sin desconocer que la reglamentación de esta delicada profesión en Colombia debe algún día avanzar hasta establecer la independencia total de los contadores públicos de las empresas respecto de las cuales tengan que dar fe sobre materias contables, el ponente continua sosteniendo su criterio que ha

expuesto a través de las intervenciones que ha hecho en la discusión, que los *contadores dependerán siempre de las empresas mientras reciban de ellas las remuneraciones o emolumentos por sus servicios, lo cual constituye el vínculo laboral —el más positivo— a pesar de que la ley establezca la inexistencia de esa continuada dependencia*"⁴.

A pesar de estas consideraciones, el ponente animado del deseo de expedir una norma satisfactoria para las aspiraciones de los profesionales, decidió incluir el parágrafo en mención.

Como podría garantizarse la independencia de los revisores fiscales, a juicio del ponente?.

*"La única fórmula para que tal vínculo desapareciera sería la de establecer, por ejemplo, que los Contadores con funciones de Revisores Fiscales fueran nombrados por el gobierno y pagados por el Estado. Lo cual constituiría un intervencionismo estatal que ni el Estado ni las empresas resistirían", o "La única forma de lograr tal presupuesto sería mediante el revolucionario sistema de imponerle a las empresas con modificación de las actuales normas, la obligación de aceptar como Revisores Fiscales o Jefes de su Contabilidad a Contadores suministrados por el Gobierno o por Asociaciones de Contadores Públicos, cuyos emolumentos serían cobrados a las empresas por estas Asociaciones o por el Gobierno. . . "*⁵.

Desafortunadamente, a pesar de conocer la "única fórmula" para garantizar la independencia de los revisores, el ponente le encontraba algunos problemas que a su juicio no hacían viable su aplicación:

"En el primer caso aparecería un intervencionismo directo del Estado en las empresas privadas, al asumir el control de su movimiento o labor contable a través de empleados públicos, como que a ello conduciría la provisión de tales contadores por el Gobierno.

4. *Informe adicional a la ponencia para primer debate*. Septiembre 7 de 1959. Op. cit., p. 305.

5. Op. Cit., p. p. 305 - 317.

En el segundo, se establecería una arbitraria intromisión de particulares en los negocios privados de las empresas, que resultaría de la provisión de los Contadores por parte de las Asociaciones de Contadores independientes sin que tampoco se desestime la no imposible ocurrencia de legalizar posibles monopolios de la profesión por parte de reducidos grupos, con no descartable presupuesto de instituir también una especulación contra las empresas y contra los Contadores no asociados”.

Nos hemos detenido en estos materiales históricos porque consideramos que ilustran perfectamente la esencia de las discusiones en Colombia sobre la fé pública y la dependencia de los contadores, y se mantienen vigentes veinticinco años después, como habremos de mostrarlo al examinar los debates más recientes sobre el tema.

La revisoría fiscal y la independencia

El análisis de algunos aspectos de la ley 145 de 1960 nos ha introducido en el tema de la revisoría fiscal y las condiciones para su ejercicio. Como hemos señalado, dado que las principales empresas del país están obligadas legalmente a tener revisor fiscal constituye esta institución quizá la principal expresión de la labor del contador público.

La institución de la revisoría fiscal, creada legalmente mediante la ley 73 de 1935, modificada por el decreto 2521 de 1950 y reglamentada actualmente por el Código de Comercio tiene una doble finalidad:

- a. Por una parte es un órgano de fiscalización interna, orientado a vigilar la administración y defender los intereses de los socios. Originalmente la revisoría surgió en aquellas compañías donde la separación entre la propiedad y la administración requería de un funcionario que cuidara de los intereses de los propietarios. Con este objetivo surgió incluso antes de que fuera reconocida legalmente y las disposiciones en vigencia le mantienen todavía esta finalidad.
- b. Por otra parte, es un órgano de control que colabora con el Estado en sus funciones de inspección y vigilancia de las sociedades privadas.

La dualidad de funciones encierra en sí misma las dificultades que pueden presentarse entre el interés público y el privado por cuanto, sin abandonar su concepción original, la legislación ha ido fortaleciendo el papel público de los revisores, quienes continúan siendo empleados de la sociedad, pero constituyen auxiliares importantes para las entidades estatales de control y vigilancia.

Este doble carácter responde a las diferentes relaciones entre los grupos de interés comprometidos en el manejo de la sociedad:

- a. En el primer caso el revisor fiscal responde por intereses internos a la sociedad vigilada.
- b. En el segundo caso, el revisor fiscal responde por intereses de terceros: el Estado, los acreedores y los posibles inversionistas.

Puesto que la revisoría fiscal tiene como objetivos generales vigilar el funcionamiento de la empresa y expresar una opinión imparcial sobre su situación financiera, se requiere que quien desempeñe tal función sea una persona independiente:

- a. En el primer caso, de la administración
- b. En el segundo caso, de la sociedad fiscalizada.

Para garantizar la independencia de la administración, el Código de Comercio colombiano estableció que el revisor fiscal sería elegido por la asamblea, por una parte, y por la otra, fijó una serie de incompatibilidades e inhabilidades a este funcionario. Pero, para garantizar la independencia de la sociedad qué ordenó la legislación? ¡Pues inexplicablemente dejó también en manos de la Asamblea su elección!.

En esta forma el contador público independiente que se requería quedó convertido en un empleado de la sociedad, dependiente de ella, tal como lo establece claramente el inciso final del artículo 210 del Código de Comercio:

“El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o junta de socios”.

Pero ese insignificante solamente nos devuelve al problema que enfrentaron los artífices de la ley 145 de 1960 y que intentaron resolver formalmente: Cómo garantizar la independencia? Aunque

“solamente” depende de la Asamblea o Junta de Socios, resulta que este funcionario debe actuar en favor de terceros (el Estado los acreedores, los futuros inversionistas) y enfrentar situaciones de conflicto entre los intereses de la asamblea de la cual depende y los intereses de terceros.

Fe pública en actos tributarios

Además de la revisoría fiscal el campo de las certificaciones tributarias presenta también serias dificultades en cuanto a las condiciones para el ejercicio de la fe pública. En efecto, como hemos visto, la esencia del contador público de acuerdo con los autores de la ley 145 de 1960 estriba en el ejercicio independiente de una facultad estatal delegada que tiene como objetivo defender los intereses de terceros. En materia tributaria el tercero interesado es el mismo Estado, que exige la firma de un contador público en las declaraciones de renta y ventas y en un amplio conjunto de documentos. Esta exigencia legal, a juicio de algunos analistas, ha derogado el parágrafo del artículo primero de la ley 145 de 1960 que establece que la dependencia laboral inhabilita para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Dejando de lado las discusiones jurídicas sobre el asunto, el hecho concreto es que, en forma similar a lo que ocurre en el caso del revisor fiscal, se está exigiendo el ejercicio de la facultad de dar fe pública en condiciones adversas. El funcionario encargado de ejercer esta importante función, que debe actuar en favor del interés de terceros, en este caso específico del mismo Estado, es un empleado que depende para su subsistencia de la empresa contribuyente. Podrán las disposiciones legales, por sí mismas, anular las presiones y coacciones que pesan sobre él?

La independencia en el ejercicio de la profesión

Habiendo visto como, desde la perspectiva legal, no existen condiciones de independencia para los contadores públicos en el ejercicio de la facultad de dar fe pública, no resulta extraño encontrar que en la práctica concreta de su ejercicio profesional se vean coaccionados y presionados para actuar en la forma que más conviene a los intereses de las empresas privadas. A raíz de los acontecimientos del sector financiero el tema de la independencia vuelve a primer plano, se exponen diversas explicaciones y se formulan propuestas de solución. Puesto que las situaciones básicas no han

cambiado, los pronunciamientos repiten en buena medida los argumentos examinados al discutir la ley 145 de 1960. Demos un vistazo a las diferentes expresiones y opiniones sobre el tema.

El doctor Néstor Humberto Martínez quien es una de las personas que han dedicado mayores esfuerzos al estudio de la problemática de la revisoría fiscal en relación con los derechos de los socios minoritarios, cuestionó el papel de los revisores fiscales en la siguiente forma:

“Los últimos sucesos económicos parecieran insinuar la inoperancia de este órgano de fiscalización privada; por ejemplo, tomados al azar los informes de los revisores fiscales a las Asambleas de Accionistas de siete empresas recientemente intervenidas o declaradas en concordato por públicas irregularidades de carácter administrativo, cuyos pasivos consolidados superan los cuarenta y dos mil millones de pesos, se pone de presente que la totalidad de los mismos constituyen dictámenes “sin salvedades” utilizando la expresión técnica de los contadores públicos, es decir, expresan la conformidad de la revisoría fiscal acerca de la razonabilidad de los estados financieros, la regularidad de los actos de administración, la existencia de medidas adecuadas de control interno, etc.

En consecuencia puede afirmarse la existencia de una “crisis de la revisoría fiscal” que compromete la propia suerte de la institución al punto de que el propio Estado ha empezado a explorar otras opciones de control privado”⁶.

Las causas de esta situación las ubica el doctor Martínez en el alto grado de concentración accionaria en las sociedades que conduce a que el revisor fiscal y la administración sean nombrados por el mismo grupo dominante. Con base en estadísticas de participación de los accionistas en las asambleas el mencionado autor muestra como las decisiones son tomadas por los accionistas que él denomina “empresarios”, que controlan la administración y eligen al revisor, y afirma:

6. Martínez, Néstor Humberto. *Tutela de los derechos de las minorías*. En: Boletín Mensual de la Comisión Nacional de Valores. Año 1. No. 9, Vol. 1. Bogotá, sept, 1983. pp. 35 - 36.

“Esta circunstancia ya la había previsto la Junta Central de Contadores al momento de redactarse el Código de Comercio. Se había dicho por parte de la Junta que le cabía el temor que “cuando el revisor fiscal es nombrado por el grupo de accionistas, este se encuentra en circunstancias que lo obligan a ser complaciente con la administración, so pena de ser destituido, frustrándose así su función esencial de control”⁷.

La posición de Martínez se encuentra bastante extendida y es compartida por diversos autores, tanto funcionarios gubernamentales como dirigentes gremiales. Por ejemplo, el anterior superintendente bancario, doctor Tabares afirmó:

“Su regulación (de la revisoría fiscal) es teóricamente más o menos aceptable aunque en la praxis de la sociedad anónima merece críticas por cuanto no garantiza a los accionistas una real protección frente a los posibles excesos y desviaciones de los administradores; no auspicia la independencia de criterio del revisor fiscal porque la institución en sí misma no goza de plena autonomía; ni la revisión llega nunca a rastrear las operaciones sociales de modo que revele la exacta realidad de cuanto acontece en el discurrir de ese ente colectivo. Incluso la investidura del funcionario se confiere con un quórum bajo que sirve también para proveer los cargos de los administradores cuya gestión está llamado a supervisar, vale decir que la misma mayoría elige a fiscal y fiscalizados. Esta circunstancia ubica al revisor en posición mediatizada cuando no subalterna, que lo cohibe para adelantar una labor crítica constructiva. . . Por más alarde de independencia que aparente, en su fuero interno sabe que es impuesto y sostenido en el cargo, por el mismo grupo mayoritario que eventualmente detenta la dirección de la sociedad⁸.

Podrían citarse varios autores que asumen una posición similar en cuanto a las causas del sometimiento del revisor fiscal y la pérdida de importancia de la institución. El reconocimiento del hecho es

7. Ibid.

8. Tabares, Germán. *Discurso pronunciado en la inauguración del VIII Simposio de Revisoría Fiscal. Manizales, Colombia, 1984.*

generalizado y se han identificado distintas modalidades destinadas a hacer inoperante la revisoría que podemos clasificar en la siguiente forma:

1. Las sociedades aceptan al revisor como un "mal necesario" y no lo dotan de los recursos humanos y materiales requeridos para el ejercicio de sus funciones. Al tiempo que esto ocurre se fortalecen otras modalidades de control, como la auditoría interna, dependientes de la administración y que suplantaban funciones del revisor.
2. En relación con la práctica anterior, las sociedades remunerar muy mal a los revisores, obligándolos a asumir diferentes trabajos simultáneamente con lo cual se lesiona la calidad e intensidad de la labor de vigilancia.
3. En muchas sociedades se ha puesto en práctica el mecanismo de contratar la revisoría fiscal y la auditoría externa a la misma firma de contadores.

Esta práctica, adelantada principalmente por las grandes firmas internacionales de auditoría es objeto de serios cuestionamientos por cuanto constituye la máxima expresión de la falta de independencia del revisor fiscal y el ejemplo más claro de la anulación de la institución. En efecto, al contratar la misma firma de contadores la auditoría externa y otros servicios, simultáneamente con la revisoría fiscal, en muchos casos ésta última gratuitamente, se está efectuando una burla abierta a la ley colombiana.

El funcionario nombrado para ejercer la revisoría no sólo depende de la asamblea sino que adicionalmente está subordinado a una empresa que mantiene relaciones comerciales con la sociedad vigilada. En estas circunstancias resulta claro que no existen las condiciones reales y legales para un adecuado funcionamiento de la institución. Inclusive la Oficina Jurídica de la Superintendencia Bancaria en un documentado concepto ha sostenido que "la posición que se debe adoptar, para apoyar a la institución de la Revisoría Fiscal, consiste en que no se debe permitir que una misma firma de contadores preste sus servicios bien a una misma sociedad como Revisor Fiscal-Auditor Externo, bien a un grupo de sociedades ocupando en todas ellas la Revisoría Fiscal"⁹.

9. Superintendencia Bancaria, Memorando O. J - 105, p. 24.

Restricciones a la independencia en el ejercicio profesional

La existencia de presiones y coacciones por parte de las empresas sobre los revisores fiscales y los contadores, es un fenómeno de amplias proporciones. Dentro de la investigación adelantada por el Departamento de Investigaciones de la Universidad Central, se aplicó una encuesta de opinión a profesionales y estudiantes de contaduría con el fin de indagar acerca de las experiencias propias en materia del ejercicio de la profesión y su opinión sobre diversos problemas que la afectan.

Con relación a la independencia de los revisores, el 68% de los estudiantes encuestados que respondieron la pregunta correspondiente consideran que los revisores fiscales en Colombia no son independientes. Aunque se trata solamente de una opinión hay que tener en cuenta que se basa en un conocimiento cercano de los hechos, dado que el 74% de los estudiantes trabaja la mayoría de ellos en actividades relacionadas con la contabilidad. Las respuestas de los profesionales, arrojó también unos indicadores preocupantes. El 30% de ellos reconoció haber enfrentado situaciones restrictivas de su independencia para opinar en actos que implican la fé pública, sintetizadas en la conclusión de que era necesario plegarse a las exigencias del patrón "para no perder el puesto". Al formularse la misma pregunta pero con referencia a otros contadores, el 46% manifestó conocer de situaciones restrictivas que enfrentaban sus colegas, debido a la coacción de los empresarios y la dependencia laboral. Finalmente, el 75% de los entrevistados cree que las sociedades obligadas a tener revisor fiscal utilizan usualmente procedimientos que restringen la independencia de este funcionario.

Todas estas situaciones son indicadores de la decisión de las empresas privadas de evitar el funcionamiento eficaz de la revisoría fiscal, actitud comprensible desde el punto de vista de sus intereses. Desafortunadamente en esta actividad de obstaculización del funcionamiento eficaz de la revisoría fiscal, las más grandes empresas privadas han encontrado un diligente aliado: las firmas transnacionales de auditoría. Estas firmas de contadores, que evidentemente disponen de los recursos suficientes para no verse obligadas a plegarse a las exigencias de los patronos como medio de subsistencia, colaboran activamente en la anulación de la revisoría fiscal al colo-

car en dicho cargo a un empleado suyo, que en muchos casos no realiza los procedimientos técnicos requeridos para emitir su dictámen, ni podría físicamente hacerlo en otros, dada la magnitud de las empresas vigiladas.

La independencia es un problema subjetivo

A pesar de todos los indicadores de la falta de independencia, para un significativo grupo de analistas, el problema de la revisoría fiscal se reduce a las deficiencias morales de ciertos individuos. Esta posición tiene serias implicaciones para las propuestas de acción: si se asume plenamente hay que concluir que no es necesario efectuar ninguna modificación a la institución puesto que la falla se encuentra en la mala calidad moral de los individuos. Obviamente esta postura tiene asidero en el hecho concreto de que los contadores individualmente asumen en forma diversa su actuación profesional, aceptando todas las restricciones impuestas o negándose a aceptar el cargo de revisor o renunciando a su ejercicio. Pero en este último caso, que sirve como ejemplo de integridad moral, se estaría aceptando que no existen condiciones para el ejercicio de la fe pública en la revisoría fiscal, en forma tal que es preferible no asumir el cargo. Se encuentran entonces individualmente algunas salidas pero en su conjunto, como grupo profesional, se mantienen las restricciones a la libertad de opinión. Concentrarse exclusivamente en el aspecto individual de la problemática es, en cierta medida, negarse a plantear soluciones efectivas. El anterior superintendente bancario, por ejemplo, al referirse al conflicto entre la revisoría fiscal y la auditoría externa ejercidas por una misma firma, se olvidó de sus anteriores planteamientos sobre la independencia de los revisores y citó la siguiente parte del Código de Ética del Instituto Americano de Contadores Públicos:

“La independencia no es capaz de una definición precisa, pero es la expresión de la integridad profesional del individuo. Un miembro o asociado, antes de expresar su opinión sobre estados financieros, tiene la responsabilidad de evaluar todas sus relaciones con la empresa, para determinar si de acuerdo con las circunstancias podría esperarse que su opinión fuera considerada como independiente, objetiva e imparcial por quien tuviera conocimiento de todos los hechos”, y a continuación afirmó:

“A nuestro modo de ver las cosas, en ésta excelente sentencia se encuentra la única respuesta verdaderamente convincente sobre el tema estudiado”¹⁰.

Qu el Instituto Americano de Contadores Públicos se exprese en forma tan ambigua, negándose a enfrentar el problema de fondo, es apenas comprensible.

¡Pero que lo haga el superintendente bancario!

Las propuestas de solución

Afortunadamente, la mayoría de analistas del tema no se inclina por esta posición y se ha preocupado por estudiar medidas útiles para modificar las condiciones objetivas del ejercicio de la profesión.

En los últimos años se han planteado diversas propuestas orientadas a fortalecer la institución de la revisoría dotando de mayor independencia a los revisores las que podríamos clasificar en la siguiente forma:

1. En el primer grupo se encuentran aquellas relacionadas con una modificación al sistema de elección del revisor fiscal pero manteniendo el principio de que este funcionario es nombrado autónomamente por la asamblea de la sociedad. Se ha planteado entonces, bajo diversas modalidades, que el revisor sea elegido por los socios minoritarios o por quienes no participan en la administración. Esta propuesta se complementaría con reformas que otorguen mayores facultades al revisor para el cumplimiento de su trabajo, como el nombramiento de los auxiliares requeridos y un apoyo más decidido de las entidades de vigilancia del Estado.
2. En el segundo grupo se ubican aquellas propuestas que establecen una mayor injerencia de las entidades del Estado conservando todavía cierta participación de la sociedad. Se plantea entonces que las Asambleas elijan al revisor fiscal entre candidatos enviados por la Superintendencia respectiva. Al tiempo, se propone que estas entidades establezcan sistemas

10. Tabares, Germán, *Citado en la ponencia para primer debate al proyecto de ley No. 236 de 1985.*

efectivos de control y apoyo a la labor de los revisores fiscales en forma tal que se mejoren sustancialmente las condiciones para el ejercicio de sus funciones.

3. En el tercer grupo están las propuestas más radicales, caracterizadas por sustraer la elección de los revisores fiscales a la decisión de las Asambleas de las sociedades vigiladas. Recientemente la propuesta más destacada en este sentido es la del doctor Martínez Neira, consistente en la creación de un organismo rector —El Consejo de la Revisoría— encargado entre otras cosas, de nombrar los revisores fiscales en las compañías de mayor importancia. Esta fórmula, recuerda los planteamientos del ponente del proyecto de ley que se convertiría en la ley 145 de 1960, sobre el particular, quien a su vez consideró una propuesta adicional para garantizar la independencia de los revisores, cual es la estatización de la revisoría.

Las propuestas incluidas en el primer grupo, a pesar de que pueden conducir a modificaciones que aumenten la independencia de los revisores frente a la administración, no constituyen soluciones efectivas para el problema en cuestión por cuanto mantienen la dependencia de este funcionario frente a la sociedad vigilada.

Las propuestas del último grupo, la creación del consejo de la revisoría o su estatización, a pesar de constituir las formas más eficaces de garantizar la independencia, son seriamente cuestionadas por sus perspectivas de burocratización y politización, y por las dudas frente a la capacidad estatal o gremial de un manejo eficiente.

Sin embargo, las diversas propuestas incluidas en éste y en el segundo grupo apuntan a la raíz del problema y se caracterizan por plantear una intervención estatal más decidida y efectiva, reconociendo de este modo que sea cual sea la propuesta más viable requiere de un fuerte apoyo del Estado.

Perspectivas de cambio

Este es un punto de especial importancia puesto que no basta con identificar una propuesta adecuada de solución sino que se requieren condiciones para su realización. Y, obviamente, estas condiciones dependen muy estrechamente de los intereses de los grupos

comprometidos y las relaciones de fuerza entre ellos. La oposición de la empresa privada, el elemento dominante en nuestra sociedad, a una intervención estatal eficaz, constituye la principal y más poderosa condición adversa. Quizá esto explica el hecho de que nunca se haya planteado seriamente la propuesta de estatización de la revisoría fiscal, la fórmula más radical para garantizar la independencia de los revisores. Pero a pesar de esto, resulta aun más preocupante la actitud de los otros grandes grupos de interés: El Estado, la profesión y la universidad.

La posición del Estado, representada en la actuación y pronunciamientos de funcionarios de las entidades de control y vigilancia es, por decir lo menos, ambigua. Sin lugar a dudas, como lo demuestran una serie de hechos, en estas entidades se tiene conocimiento de las situaciones que se presentan con relación a la fe pública y la revisoría fiscal, especialmente en lo relativo a las restricciones a la independencia. De palabra, los altos funcionarios de estas entidades están de acuerdo en estudiar y apoyar modificaciones que mejoren las condiciones del ejercicio de dichas funciones y las hagan más eficaces. Pero en los hechos contradicen esta actitud, demostrando una intención claramente contraria. Basten como ejemplos citar el caso de la Superintendencia Bancaria que pretendió suplantarse la revisoría fiscal obligando a las entidades financieras a contratar servicios de auditoría externa. O la diferencia de criterios al interior de esta misma Superintendencia, donde la Oficina Jurídica produjo un concepto contrario a la prestación simultánea de la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa por parte de una misma firma de contadores, basada en un detallado análisis de la legislación y los argumentos a favor y en contra, mientras el superintendente bancario, basándose en ambiguos párrafos tomados del Código de Ética del Instituto Americano de Contadores Públicos eludió el comprometerse en dicho concepto.

Las perspectivas de modificaciones radicales a partir de la iniciativa de entidades estatales no son, pues, los mejores. No es muy diferente la situación en el caso de la profesión. Somos conscientes de que nuestras posibilidades son limitadas frente a las del Estado y la empresa privada, ya que se restringen a la labor de difusión de unos planteamientos y a la presión por su puesta en práctica. A pesar de esto, las circunstancias en las cuales se ha desarrollado la profesión arrojan serias dudas sobre la posibilidad de una efectiva acción gremial. La profunda división entre los contadores colombianos, la práctica adelantada por las firmas transna-

cionales de Contaduría de ejercer simultáneamente la auditoría externa y la revisoría fiscal en una misma empresa, la diversidad de explicaciones sobre el problema y, por lo tanto, de propuestas de solución; la escasa participación de los contadores en actividades gremiales; son todos estos factores que refuerzan nuestras dudas. Este último es particularmente relevante. La encuesta a profesionales efectuada dentro de la investigación, indicó que tan sólo el 30% de los encuestados se encontraba vinculado a alguna asociación gremial, índice elocuente de la apatía de una profesión que se ha acostumbrado a convivir con situaciones lesivas a su adecuado ejercicio.

El papel de la universidad

El papel de la universidad aparece, en principio, limitado con respecto a las perspectivas de modificación de las condiciones requeridas para imputar responsabilidad moral al individuo. En efecto, así la educación recibida fuera deficiente, cualquier contador está obligado a conocer las implicaciones de sus actos profesionales y no podría excusar su actuación por carencias académicas. Así mismo, aunque la formación en la universidad fuera impecable, el contador al enfrentarse a su vida profesional encontrará condiciones restrictivas de su independencia, que escapan al control de la universidad, y que le plantearán un difícil conflicto: aceptar dichas condiciones o renunciar a ejercer ciertos cargos. En el mejor de los casos optará por esta última alternativa, permitiendo, así sea solamente con su pasividad, que se mantengan dichas condiciones lesivas de la profesión en su conjunto.

Significará todo esto que no cabe ningún papel a la universidad?

Las consideraciones anteriores parecen dejar esta impresión debido a que en buena parte de la exposición hemos asumido las condiciones que restringen la independencia como hechos inmutables. Sin embargo estas condiciones han tenido un proceso de formación y su existencia depende básicamente de las relaciones entre el Estado y empresa privada, grupos que como hemos visto constituyen un obstáculo para una transformación sustancial. Pero, es aquí precisamente donde radica la gran responsabilidad de la profesión y las mayores posibilidades para la universidad. En efecto, en la medida en que se cree entre los estudiantes y profesionales la conciencia de la necesidad de efectuar cambios sustanciales, basada en un co-

nocimiento más profundo de la situación actual y sus factores determinantes, habrá mayores posibilidades de presionar por cambios favorables para la profesión.

La universidad cumple y puede cumplir con respecto a esta tarea un papel primordial. Sin embargo, existen algunos indicadores preocupantes con relación al desempeño de nuestras facultades de contaduría. En la misma encuesta aplicada a seiscientos estudiantes en la ciudad de Bogotá se conformó la muestra con grupos de primero, quinto y décimo semestres con la finalidad de observar los cambios ocurridos en sus conocimientos y opinión sobre ciertos aspectos de la profesión. Los resultados indican que los estudiantes de décimo semestre mostraron un mayor conocimiento e información sobre los problemas relativos a la fe pública y la revisoría fiscal, pero la diferencia con respecto a la situación de los estudiantes de otros semestres no fue tan significativa como podría esperarse. Así mismo, en su conjunto, los resultados señalan un bajo nivel de información y conocimiento de los problemas en estudio. Por ejemplo, tan solo el 31% de los encuestados identificó a la fé pública como la función más importante del contador público. Por semestres, estos resultados fueron de 23% , 32% y 41% para los estudiantes de primero, quinto y décimo respectivamente. Así mismo, solamente el 3% mostró tener una noción acertada de la fe pública —este porcentaje fue del 4% para los estudiantes de décimo semestre— y ninguno de los encuestados respondió correctamente en que actividades o cargos podía dar fe pública un contador. Interrogados acerca de las personas o grupos interesados en el dictamen del revisor fiscal, el 64% dió respuestas medianamente acertadas y sólo el 14% identificó correctamente dichos grupos. En esta última pregunta las respuestas correctas para los estudiantes de primero, quinto y décimo fueron del 4% , 15% y 24% respectivamente.

No resulta extraño, entonces, que el desconocimiento y la desorientación de los estudiantes sobre estos problemas básicos de su profesión se traduzcan en indicadores tan reducidos de participación en actividades gremiales, indicadores que a su vez contribuyan a explicar la carencia de condiciones propias para cambios favorables a la profesión.

Aunque, como hemos señalado, no compete responsabilidad directa a la universidad en cuanto al comportamiento moral de sus egresados, sí la existe y, en gran medida, con respecto a la formación

de una actitud crítica y participativa que debe descansar en un conocimiento profundo del desarrollo y la problemática de la profesión.

Conclusión

1. En resumen, el análisis realizado nos ha permitido observar claramente cómo no se cumple plenamente el requisito de independencia en el ejercicio de la facultad de dar fe pública, en la profesión de contaduría en Colombia. Este requisito, indispensable para imputar responsabilidad moral al individuo por sus actos, no se garantiza desde la perspectiva legal, ni en la revisoría fiscal ni en las certificaciones tributarias, campos donde se concentra el mayor número de actos de fe pública. En efecto, el revisor fiscal es, según el Código de Comercio, dependiente de la Asamblea y recientes disposiciones en materia tributaria exigen certificaciones a contadores dependientes laboralmente.
2. Esta carencia de independencia en el marco legal, se ve acompañada en el ejercicio de la profesión por presiones y coacciones sobre el contador por parte de las empresas privadas, que obviamente no están interesadas en un cumplimiento eficaz de las funciones públicas de la profesión y obstaculizan la labor de la revisoría fiscal mediante las prácticas siguientes:
 - a. Nombramiento del revisor fiscal sin dotarlo de los recursos humanos y materiales requeridos para adelantar adecuadamente su trabajo.
 - b. Bajos niveles de remuneración.
 - c. Contratación de la revisoría fiscal a la misma firma que presta servicios de auditoría externa y otros servicios de asesoría administrativa.
3. Esta última modalidad, de grandes proporciones, es adelantada fundamentalmente por las grandes firmas transnacionales de auditoría, que ayudan de este modo al proceso de obstaculización del funcionamiento eficaz de la revisoría fiscal, en forma tan abierta que inclusive en muchos casos no cobran los servicios del revisor fiscal.
4. A pesar de conocer la existencia de todas estas prácticas y la situación de falta de independencia de los contadores públi-

cos, la actitud del Estado, principal interesado en el adecuado funcionamiento de la revisoría fiscal, ha sido ambigua y no se ha traducido en acciones concretas de mejoramiento. Aún más, algunos altos funcionarios gubernamentales han planteado la tesis de que la grave situación de la revisoría fiscal es un resultado del incorrecto comportamiento moral de los contadores públicos (guardadas proporciones, es como si se pretendiera explicar la situación de la justicia colombiana por el comportamiento de los jueces).

5. No se trata de negar la responsabilidad individual que les compete a muchos contadores sino de examinar sus factores condicionantes para de este modo ubicarla en sus justas proporciones. Y en este proceso de estudio de dichas condiciones hemos encontrado que el gran responsable de la situación es el Estado que ha permitido que la empresa privada bloquee la revisoría fiscal, comprometiendo de paso a la profesión en el ejercicio de serias responsabilidades sin las condiciones requeridas.
6. Por su parte, la profesión y la universidad tienen la gran responsabilidad de presionar en favor de modificaciones que otorguen la independencia requerida por los contadores públicos en el ejercicio de sus funciones. En particular, la universidad puede cumplir un significativo papel en la labor de investigación de los problemas de la profesión y en el desarrollo de una actitud consciente y participativa de los futuros profesionales.
7. Entre las distintas propuestas de reforma a la revisoría fiscal, la mayoría de las cuales tienen en común el exigir una mayor participación del Estado, consideramos como la fórmula más apropiada aquella que incluya en parte o totalmente las siguientes medidas:
 - a. Sustracción de la elección del revisor fiscal a la decisión exclusiva de la Asamblea de la sociedad, ya sea que lo nombren las Superintendencias, o la sociedad de ternas enviadas por aquellas, u otra modalidad similar.
 - b. Creación de dependencias en las Superintendencias encargadas de supervisar el funcionamiento de la revisoría fiscal, exigir que se le den los recursos humanos y materiales requeridos

para el desarrollo de sus funciones, controlar que el revisor fiscal realice efectivamente su labor sustentada en los papeles de trabajo, y vigilar los procesos de remoción de revisores fiscales.

- c. Prohibición de contratar a una misma firma la revisoría fiscal y la auditoría externa u otros servicios de asesoría.
- d. Garantía de una remuneración correspondiente con la magnitud del trabajo a realizar.
- e. Creación de una especialización de la contaduría pública en la revisoría fiscal.
- f. Limitación del número de revisorías que puede ejercer un contador dependiendo del tamaño de las empresas fiscalizadas.
- g. Prohibición de que los revisores fiscales sustenten su dictamen en papeles de trabajo elaborados por funcionarios que no estén bajo su dependencia, y supervisión.