

## **UNA MIRADA CRÍTICA A LA LEY 43 DE 1990**

La emergencia de un ambiente de identidades y contradicciones profundizó divisiones entre las tradicionales corrientes profesionales, al mismo tiempo que la emergencia de propuestas de unidad que escogieron como estrategia la alternativa regulativa, la probabilidad de unificar a la profesión alrededor de un proyecto de ley que conciliara las concepciones en competencia. Durante varios años representantes de diferentes agremiaciones, incluidas las más antagónicas discutieron el asunto y fueron construyendo un proyecto con acercamientos políticos y poco académicos, con una gran virtud y es que las discusiones se llevaron a las bases profesionales, creando ambientes constructivos de reflexión y análisis que concluyeron en un texto ecléctico en lo conceptual y parcialmente unificador en lo gremial.

Ese texto de convergencia terminó estructurado en un nuevo estatuto del ejercicio profesional (República de Colombia, 1990). La ley 43 de 1990 reformó el estatuto de la profesión contable, mantuvo al Revisor Fiscal excluido de los casos en que la dependencia laboral impide dar fe pública, catalogó la Revisoría Fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general y conservó el régimen aplicable a las sociedades de contadores públicos, aunque impuso nuevas reglas para estas, en materia de composición y ciertas actividades. Esta ley reclama un análisis crítico sobre su alcance y significado y seguramente reclama una actualización, dado que su expedición se dio en un marco constitucional ya superado.

Para abordar un análisis crítico de la ley 43 de 1990 es importante identificar los pilares de su estructura y estos pueden resumirse en: 1. El contador público y las formas de ejercicio profesional. 2. Marco normativo del ejercicio profesional 3. Gobierno de la profesión. 4. Código de ética profesional.

La primera sección se integra por los artículos 1, 2, con excepción del párrafo, 2, 3, 4, 11, 12 y 13. La segunda sección se refiere a normas que orientan el ejercicio profesional en los artículos 6, 7, 8, 9, 10. La sección tercera se refiere al gobierno de la profesión y se integra por los artículos 5 y 14 a 34 y la cuarta parte se refiere a comportamiento moral de los contadores públicos y se integra por el párrafo segundo del artículo segundo y los artículos y 35 a 75. Esta clasificación temática permite identificar errores clasificatorios en la estructura técnica de la norma.

### **DE LA PROFESIÓN DE CONTADOR PÚBLICO**

La primera sección determinada para efecto del análisis se refiere al contador público y su campo de acción, bajo el título “De la profesión de Contador Público”. Aquí parece necesario resaltar que la regulación profesional ha tenido la tradición de referirse al profesional y no a la profesión, siempre se abordó el tema del revisor fiscal pero no el de la revisoría fiscal y en este texto la tradición se reedita al tratar sobre el contador público y no sobre la contaduría pública, con fuertes elementos de relación, pero que no pueden identificarse

como sinónimos. En tal circunstancia es menester recordar un elemento importante en el análisis y que corresponde a la Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Artículo 26. Toda persona es libre de escoger profesión u oficio. La ley podrá exigir títulos de idoneidad. Las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones. Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social.

Las profesiones legalmente reconocidas pueden organizarse en colegios. La estructura interna y el funcionamiento de éstos deberán ser democráticos. La ley podrá asignarles funciones públicas y establecer los debidos controles.

Además de establecer la libertad de escogencia de profesión u oficio, la norma constitucional alude a tratamientos legales especiales de las profesiones, del reconocimiento de las que incorporan alto riesgo social, al tiempo que deja espacios para desarrollar la gobernanza de las mismas y en tal circunstancia un ley de reglamentación del ejercicio de una profesión debe iniciarse por su definición en el marco constitucional y en los límites de las características académicas y funcionales que la caracterizan.

La profesión en general se define como una práctica social, basada en el conocimiento aplicado que satisface algunas necesidades sociales. Es la aplicación de conocimientos en un proceso metódico, racional y objetivo con algún sentido de bien común (Franco Ruiz, 2016, págs. 82-86). El concepto de profesión por tal circunstancia, el reconocimiento en el profesional de la capacidad metódica, racional y objetiva por encima de consideraciones de dominio o servilismo optó por el adjetivo liberal, para establecer la diferenciación entre el trabajo orientado por la independencia calificada por el saber y el trabajo servil que se realiza para satisfacer requerimientos ajenos que anulan la voluntad y en consecuencia la independencia mental del trabajador. La independencia del profesional debe entenderse en el plano de la racionalidad, del conocimiento, determinante de la autonomía que permite juicios calificados, emitidos en la procura del bien común y no desde el plano de la remuneración que es asunto accesorio en las prácticas sociales y no puede entenderse como el factor diferencial de ejercicio profesional y trabajo servil.

El ordenamiento constitucional se refiere adicionalmente al reconocimiento y regulación de profesiones que impliquen alto riesgo social y la contaduría pública ha sido reconocida como personera de tal condición en múltiples fallos de altas cortes, por su funcionalidad determinante en relaciones sociales de tipo económico. El riesgo social puede considerarse en una instancia introductoria como la emergencia potencial de amenazas que pueden causar daños a personas y comunidades, derivadas de acciones de actores sociales determinados. Ese es un elemento determinante de la construcción de una definición de la profesión de contaduría pública.

La emergencia de riesgos sociales pone en peligro el funcionamiento del orden social, este

es su efecto más importante. El orden social ha sido considerado desde las ciencias sociales como un sistema de instituciones, interacciones y convicciones persistentes con carácter autopoiético, mientras se mantengan las condiciones de su existencia, incluyendo elementos determinantes como las relaciones sociales de producción, el régimen de propiedad, las relaciones de poder, las formas y expresiones de la cultura incluidos los valores y la ideología. El riesgo social es una amenaza al orden social y eso determina la importancia determinante de profesiones como la contaduría pública en el mantenimiento de ese orden social, es base de sus funcionalidades de control y construcción de confianza, por no ser un espectador sino un actor en la conservación del orden social.

Este concepto es el que debe introducir una regulación profesional, definir a la contaduría pública como una profesión liberal, orientada a construir confianza entre los individuos de una comunidad a propósito de fortalecer tejidos que conserven el orden social, permitan el progreso social y es de este concepto de profesión que se deriva la definición del profesional, del contador público, como agente realizador del propósito social de la profesión. Sin embargo, la ley 43 de 1990 solo aborda la definición de profesión en el capítulo IV, título primero, relacionado con prolegómenos al Código de Ética Profesional, determinando que (República de Colombia, Ley 43 de 1990, 1990)

... La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos... El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí.

En menos de un párrafo se pretende definir la profesión de contaduría pública y se hace por lo menos con dos carencias fundamentales, es una definición funcional y reduccionista. El funcionalismo parte de la afirmación de que la sociedad es integrada funcional y coherente y se fundamenta en elementos empíricos y utilitaristas, concluyendo que los ciudadanos son seres constreñidos por las fuerzas sociales y en tal circunstancia carentes de cualidades como la autonomía del juicio, fundamento de las profesiones liberales. En consecuencia, el funcionalismo considera las instituciones sociales como estáticas y de sus análisis son expulsadas consideraciones históricas relacionadas con evolución, cambio, conflicto, elementos determinantes en las relaciones sociales, el mantenimiento del orden social y por supuesto la emergencia de riesgos sociales.

Hay asuntos determinantes en la construcción del concepto de la profesión contable, como son los relativos al reconocimiento del cambio sobre su propia funcionalidad social, venido del progreso del conocimiento o determinado por la modificación de las necesidades

sociales que son cambiantes y diversas, que requieren conocer las relaciones y contribuciones de la parte (profesión) con el todo (sistema social) y la relación inversa, de los nuevos requerimientos del sistema social a la contaduría pública como profesión; el funcionalismo se protocoliza entonces como una estructura teleológica, un deber ser estático y ahistórico que pierde legitimidad por la inevitable marcha del cambio.

La otra carencia de la ley 43 de 1990 en la definición de la contaduría pública radica en el reduccionismo de su pretensión teleológica, anclado en un tiempo inmóvil y acerca de prácticas instrumentales, propias de los oficios en consideración de sus determinantes empíricos, de espaldas al progreso del conocimiento y sus derivaciones tecnológicas, en el estrecho cerco de la información financiera. Esta concepción impide la realización de comparaciones con las características y evolución de la profesión en otros sistemas sociales, no para copiar sus instrumentales, en el propósito de tener referentes de mutación para responder a las nuevas exigencias sociales, relacionadas con control e información acerca de nuevos fenómenos como la sustentabilidad como consideración ecológica, los impactos sociales y culturales de las organizaciones sobre comunidades internas y externas o como se ha denominado genéricamente, información no financiera (IFAC,, 2020)<sup>1</sup>. Una sección destacable de la definición de la contaduría pública radica en la parte final del artículo 35 de la ley 43 en que se mezclan elementos relativos a la profesión y al profesional; se trata del reconocimiento de la función social en beneficio del orden y la seguridad.

Las consideraciones anotadas, que solo constituyen un asomo exploratorio, justifican una revisión sustancial de la regulación profesional y justifica una necesaria reforma que caracterice a la contaduría pública como una profesión liberal, dinámica, cambiante y dispuesta al cambio determinado por los progresos de la sociedad, el conocimiento, la tecnología y las necesidades de sus propios constituyentes que no son para nada seres constreñidos por las fuerzas sociales, son ciudadanos libres, son autonomía de juicio y capacidad innovadora, no simples operadores de estructuras teleológicas.

Respecto a ese actor constituyente de la profesión, la ley 43 de 1990 inicia con una definición del contador público, como persona natural que mediante inscripción que acredita su competencia profesional, queda facultado para dar fe pública de hechos propios del ejercicio de su profesión, dictaminar estados financieros y ejercer actividades relacionadas con la ciencia contable (República de Colombia, 1990). Aparece como elemento central de la definición de contador público un asunto que podría ser marginal en su función, desde algunas ópticas y que muchos profesionales desconocen en su significado profundo o manifiestan su inconformidad con su aplicación; es el otorgamiento de fe pública.

La fe pública es un dispositivo legal, ligado a la administración de justicia, es diferente a la confianza a la cual se ha hecho alusión en los presupuestos expuestos sobre la profesión y en los actuales momentos, en las discusiones sobre la regulación de la profesión resulta de

---

<sup>1</sup> Hacia métricas comunes e informes consistentes de Creación de valor sostenible

capital importancia por la presencia de sectores que desean la eliminación de la fe pública del marco de ejercicio profesional en razón de los riesgos que esta genera. Es un concepto diferente de la confianza, concepto construido en las prácticas del ejercicio profesional.

La confianza es un estado de seguridad en el individuo, que le permite integrarse con otros porque existe la esperanza en camino a la certeza, en su lealtad e integridad. Puede abordarse su estudio desde un plano axiológico por ser un valor o desde la perspectiva social por constituir, junto con los valores, redes y actitudes un capital social determinante para el desarrollo, en ausencia de salvaguardias, porque ella misma es la más importante de todas. (Franco Ruiz, 2002, pág. 15).

La confianza no es sinónimo de certeza, se corresponde con la existencia de algún nivel de incertidumbre y por ello es antónimo de transparencia, esa expresión de tan común uso en discursos regulativos para generar la creencia de que a través de la información se puede ver la realidad de una empresa u organización, por considerar que esta permite el conocimiento de todos los hechos representados en los informes. La información incorpora márgenes de incertidumbre y son estos márgenes los que dan lugar a la confianza, que los contadores públicos construyen a partir de acciones de simplificación de la complejidad e incremento de la credibilidad, instrumentándose esta última en dictámenes profesionales soportados en la independencia de la mente y la autonomía del juicio.

La fe pública tiene unas connotaciones diferentes, se ubica en relaciones interpersonales entre un fedatario y un receptor. Desde el punto de vista del receptor la fe pública consiste en creer afirmaciones asuntos que no percibe a través de los sentidos, tenerlo como verdad por la majestad del Estado que emite tales afirmaciones de manera directa o por delegación en ciudadanos que sean personeros de determinadas calidades. Desde el punto de vista del emisor (fedatario) la fe pública es construir las afirmaciones que se deben tener como verdad por todas las personas, porque tales afirmaciones se fundamentan en lo que percibió por los sentidos o verificó por la inspección directa de documentos preexistentes, según se trate de la fe pública originaria o derivada. El contador público se hace pilar del orden social y la calidad de su ejercicio profesional se sitúa en el ámbito del riesgo social.

La profesión de contador público en Colombia está ligada a la fe pública en cualquiera de las manifestaciones anotadas y dado que sus manifestaciones se tienen como verdad, mientras o se demuestre lo contrario, se convierten de un lado en factor de construcción de las relaciones sociales como patrimonio social, además funge como prueba de tipo judicial y desde luego de ella deriva un régimen de responsabilidad para el fedatario, cuya primera manifestación es su asimilación a funcionario público en el campo de las responsabilidades penales, a más de las responsabilidades patrimoniales y disciplinarias. Estas condiciones determinan la condición de vigilancia de funciones profesionales como la revisoría fiscal.

La fe pública es entonces determinante en asuntos como la permanencia del revisor fiscal a efectos de la percepción por los sentidos, de los hechos materia de sus afirmaciones originarias y complementariamente de la inspección de los documentos que fundamentan

sus afirmaciones derivadas, dado que estas tienen valor probatorio en procesos de administración de justicia en que se investiga sobre los hechos objeto de tal proceso. Las afirmaciones de los contadores públicos expresadas en sus informes, atestaciones y dictámenes en esta perspectiva se refieren a elementos históricos y desde luego resultan impertinentes en relación con información orientada a describir pronósticos.

Esta sin duda es causa de revisión de la legislación profesional; hay quienes consideran que la fe pública debe eliminarse por consideraciones técnicas basadas en el hecho de pretender que la contabilidad debe ser una estructura de pronóstico para alimentar la toma de decisiones de inversión, en la lógica del llamado paradigma de utilidad, en que consideran que la información del pasado es inútil, como si el tiempo se pudiera segmentar de manera física y estructural y no tuviera existencia simultánea en la mente, permitiendo verdadera comprensión del ser (Heidegger, 1997). Se considera y esto es determinante, que el alcance de la fe pública en aspectos de responsabilidad es muy exigente y resulta en riesgos innecesarios, dado que el ejercicio de la confianza sin fe pública es más laxo, menos riguroso. Otros consideran determinante el ejercicio de la fe pública, por responsabilidad social, por factores de mercado y por compromiso ciudadano con el orden social.

El complemento de la definición de contador público en el artículo primero de la ley 43 es la habilitación para dictaminar estados financieros y realizar actividades propias de la ciencia contable. Se ratifica el reduccionismo y el enfoque funcionalista planteado en la definición de la profesión, colocando el campo de ejercicio profesional en el estrecho marco de la información financiera, norma que se ratifica en la ampliación de la definición incorporada en el prolegómeno del Código de Ética Profesional

... El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual.

Esta extensión de la definición ratifica el vínculo de la profesión con la fe pública y determina que el contador público es un factor de intervención en las organizaciones públicas o privadas. La expresión intervención es de capital importancia en el significado y ejercicio de la profesión y del profesional. Intervenir significa, dirigir o redirigir los asuntos de otra persona natural o jurídica. Este es un elemento determinante en la dimensión funcional de la profesión y puntualiza que el contador no desempeña un oficio servil en relación con sus clientes y patronos, determina una base que debe ser desarrollada acerca de la relativa subordinación, incluso cuando se está al servicio de la empresa, dado que constituye un

dispositivo de intervención en las actividades de las organizaciones, que en el sentir de la legislación mercantil se vincula a requerimientos de objetividad y legalidad de la información.

Complementa la definición funcional del contador público, la habilitación para realizar actividades relacionadas con la ciencia contable descritas en los artículos 2, 11, 12 y 13 de la ley objeto de análisis crítico. El artículo segundo enuncia de manera general cuales pueden ser esas actividades, que se enuncian como relacionadas, no propias de la ciencia contable, por ello se han generado interpretaciones diversas y desde luego interesadas acerca de si son de ejercicio exclusivo de los contadores públicos, en especial las que se enuncian como conexas con la naturaleza de la función profesional

Sin embargo, los artículos 11 a 13 aportan claridad sobre este asunto al determinar actividades privativas del ejercicio de los contadores públicos en razón de la naturaleza de los cargos en organizaciones públicas o privadas o por la naturaleza del asunto generalmente en relación con dictámenes y certificaciones, que se mantienen en el ámbito exclusivamente financiero. Finalmente se amplía el mercado de la revisoría fiscal.

Las funciones propias de los contadores públicas parecen amplias, en verdad no lo son por el desconocimiento de cambios originados en los avances del conocimiento, hoy la contabilidad es objeto de un desplazamiento ontológico desde el ser financiero al ser social, como de cambios de requerimientos sociales o de la dinámica propia de las profesiones liberales. Existe un problema adicional consistente en el desplazamiento subrepticio de las funciones hacia el libre ejercicio sobre la base de desplazamientos semánticos, como sucede en la interventoría financiera de proyectos de infraestructura, la auditoría médica y otras modalidades de auditoría, hecho que justifica una reforma que precise los alcances del ejercicio profesional.

En orden expositivo, la ley 43 establece en los artículos tres y cuatro las formas de ejercicio profesional, el cual se realiza por personas naturales o por sociedades de contadores públicos estableciendo las reglas para habilitarse para tal ejercicio. En cuanto a las personas naturales, las exigencias se refieren a naturales colombianos y a extranjeros; los primeros, para efectos de su inscripción, deben acreditar título profesional universitario en Contaduría Pública, expedido por una institución de educación superior, debidamente autorizada por el Estado y acreditar un año de experiencia en actividades propias de la ciencia contable, bien sea de manera simultánea con el curso de los estudios superiores o con posterioridad a ellos. Estas normas han sido objeto de acciones de administrativización del derecho y permitido el establecimiento de requisitos exorbitantes, en especial en lo referente al tiempo de experiencia, que en oportunidades han exigido que la experiencia debe ser a tiempo completo, en un medio en que tal intensidad no está definida legalmente o intentando reducir las actividades propias de la ciencia contable a actividades técnicas elementales en teneduría de libros, o el establecimiento de exámenes de experiencia por parte de la Junta Central de Contadores, todos en alguna forma fallidos por decisiones judiciales o reconsideraciones administrativas.

Cerca de los requisitos para la inscripción, hoy surgen inquietudes en relación con estándares extranjeros que exigen mayores exigencias que pueden resumirse en los siguientes: Título académico, experiencia supervisada de tres años en actividades técnico-contables, examen de competencias profesionales por una entidad diferente a las entidades académicas que expidieron los títulos profesionales, renovación periódica de la inscripción y existencia de un órgano de inscripción con reconocimiento internacional. Sin duda estos requisitos superan los actualmente exigidos y conducen a nuevos escenarios de análisis; un asunto determinante de análisis es el relativo a la experiencia, la norma vigente es bastante laxa y el requisito no pasa de ser formal, dado que las certificaciones de experiencia pueden ser expedidas por entidades públicas o por empresas privadas inscritas en el registro mercantil, que puede ser cualquier negocio, de ínfimas dimensiones y no es secreto que la norma ha dado origen a prácticas ilegales de certificar experiencias inexistentes. Pero la discusión sobre el requisito debe trascender estas formalidades e indagar por ejemplo cual es la causa de la exigencia de esa experiencia práctica, como se le denomina. La respuesta es evidente, es una herencia del proceso de formación de la profesión superando el oficio, que siempre se realizó a partir de la estructura de los gremios artesanales, en los cuales se aprende haciendo, condición del empirismo que se supone superado por la emergencia de la educación como fundamento de la socialización del conocimiento.

En lo relativo a los exámenes de competencia profesional se genera un nuevo campo de discusión, su base es la desconfianza en el sistema educativo para incorporar las competencias requeridas al profesional en su formación y este es un asunto complejo que exige cuestionar la calidad de la educación superior. Desde una perspectiva funcional la educación debe ser profesionalizante y de hecho es la perspectiva dominante en la formación profesional de los contadores; esto determina que los factores determinantes de la calidad están constituidos por las competencias requeridas por el ejercicio profesional, en su caso reconocidas por el Ministerio de Educación Nacional como Estándares Mínimos de Calidad.

En consecuencia, si una universidad desarrolla en el estudiante las competencias establecidas en esos estándares mínimos, realiza educación de alta calidad. Existe la posibilidad de que tales competencias no germinen en el estudiante, que la educación no sea de buena calidad y entonces el sistema de inscripción profesional victimizará a la víctima, negando la inscripción solicitada. Es un problema de políticas públicas y justicia social, el Estado tiene funciones de inspección, vigilancia y control sobre la actividad educativa y debe garantizar que quienes tienen patente para realizarla lo hagan con los más altos niveles de calidad, sin castigar a las víctimas de instituciones que eventualmente no se adecuen a los estándares establecidos. Sobre la exigencia de renovación de inscripción hay acuerdo, si esta se basa en actualización de conocimientos. Desde luego debe existir un organismo especializado, inserto en las estructuras del gobierno de la profesión, pero no necesariamente reconocido internacionalmente.

También se autoriza ejercicio profesional para personas naturales extranjeras, para las

cuales se establecen requisitos que terminan siendo más laxos, solo se requiere el título profesional de contador público o equivalente, residencia de tres años en el país y homologación del título. No hay exigencia de experiencia para estas personas naturales. Es de anotar la práctica corriente de universidades que convalidan asignaturas y obligan a cursar las faltantes para expedir el título por universidad colombiana. Se establece para las personas naturales la tarjeta profesional, como documento de identidad en los actos de la profesión, hecho que resulta algo incomprensible dado que la habilitación para el ejercicio la determina la inscripción, que puede suspenderse o cancelarse en determinadas circunstancias, por lo que la tarjeta profesional termina no certificando nada. El reciente decreto 2106 de 2019, en la práctica elimina la tarjeta profesional, al desmaterializarla y determina que la identificación y vigencia de inscripción profesional se establece en un registro público de libre acceso.

La otra forma de ejercer la profesión de contador público es a través de sociedades de contadores; estas sociedades deben estar integradas por lo menos en un 80% por contadores públicos. Es importante aclarar que en Colombia solo existen dos tipos de sociedades, mercantiles y civiles, también que las decisiones se toman en relación con los aportes de capital y estas condiciones ponen en duda el principio de las sociedades profesionales como instrumento jurídico para el ejercicio colectivo de profesiones liberales, en consecuencia, estas no son sociedades profesionales, son sociedades mercantiles que ejercen una profesión liberal, asunto profundamente cuestionable. El Código de Comercio determina que no constituye acto de comercio la prestación de servicios propios de las profesiones liberales (República de Colombia, 1971), en consecuencia, no podría ser una sociedad comercial la utilizada para el ejercicio de una profesión liberal, lo cual se complica con la inexistencia de una norma que garantice que las decisiones tomadas por la sociedad lo sean por contadores públicos, dado que la mayoría establecida se refiere a personas y no a capital.

En el mismo sentido se omitió incorporar algunas normas restrictivas en relación con este tipo de sociedades, por ejemplo la imposibilidad de obtener ante la Junta Central de Contadores varios registros para una misma marca o nombre comercial, hecho constitutivo de unidad de empresa y que ha permitido que con la utilización de ese mecanismo estas organizaciones contraten diversos tipos de actividades incompatibles desde el punto de inhabilidades e incompatibilidades o restrictivas de la independencia en el lenguaje ético. En tradiciones jurídicas internacionales, las sociedades profesionales deben ser sociedades de personas, la única forma de poder verificar que es un instrumento de ejercicio colectivo de una profesión y por tanto no pueden constituirse como sociedades de capital, del tipo anónimas o simplificadas por acciones en las cuales los socios no son públicamente identificables y en el caso del último tipo mencionado no es claro el asunto relativo al objeto social ya que estas pueden establecerlo con carácter genérico.

Desde luego hay un asunto adicional a considerar y es relacionado con la naturaleza de la profesión de contador público en Colombia, el carácter de fedatario, dado que los desarrollos del derecho determinan especiales regímenes de responsabilidad para las

personas privilegiadas con esta facultad, entre las que destacan las responsabilidades de tipo penal y en el ordenamiento jurídico no existe el tipo penal sobre personas jurídicas, hecho que determina que las sanciones derivadas de eventuales responsabilidades, recaiga en personas naturales que actúan por cuenta de estas sociedades en calidad de socios o empleados, a quienes la mayor parte de las veces se les ha despojado de cualidades determinantes como la independencia por tener que actuar con normas y procedimientos establecidos por la sociedad en contravía del ordenamiento ético y jurídico de la profesión. La única sanción aplicable a la sociedad de contadores como tal es la cancelación del registro profesional, en tanto las personas naturales se exponen a sanciones penales, a más de las disciplinarias.

En complemento de estos asuntos complejos derivados de la ley emergen otros derivados de la administración, de la Junta Central de Contadores y que se refieren al otorgamiento de registro profesional a personas jurídicas que no están organizadas como sociedades, como es el caso de organizaciones de economía solidaria, asociaciones, fundaciones, las muy preocupantes y cuestionadas cooperativas asociadas de trabajo y con ello pueden contratar actividades relacionadas con la ciencia contable. Esto incorpora nuevos elementos de incertidumbre a la legitimidad de la regulación profesional.

Un asunto adicional se suma a esta problemática de las formas de ejercicio profesional, se trata de la irregular adopción de los estándares internacionales de aseguramiento, dentro de los cuales se incorpora el concepto de firma. No existe en la organización jurídica colombiana ninguna forma de personalidad jurídica que corresponda a esta denominación, la única norma que incorpora tal sustantivo es el artículo 215 del Código de Comercio (República de Colombia, 1971)

**REQUISITOS PARA SER REVISOR FISCAL- RESTRICCIÓN.** El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones

Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, estas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo doce de la ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuaran los suplentes.

Obsérvese la complejidad para la interpretación de esta norma más allá de la comprensión de su espíritu de evitar la concentración del mercado de servicios profesionales en pocas personas. Pero no especifica si se trata de personas naturales o jurídicas, si se refiere a las dos, estaría la norma muy comprometida con su espíritu democratizador del mercado, pero sería objeto del mayor nivel de incumplimiento conocido. Según el artículo 545 del Código Civil Colombiano una asociación o corporación surge de la voluntad de varias personas, naturales o jurídicas con la intención de promover asuntos de interés de la comunidad para propender por el bienestar de determinado sector social, colectividad o gremio. Su fin no es comercial por lo que no puede estar en la esfera de las sociedades comerciales, aunque si

de las civiles y parece más adecuado para el ejercicio colectivo de profesiones.

Es de anotar, que la expresión firma no aparecía en ninguna parte de la legislación distinta del Código de Comercio y por ello se hizo objeto de interpretaciones que la equipararon a persona jurídica, sociedad comercial y un largo etc, pero por estructura sintáctica parece incorporarse en la norma en análisis como sinónimo de asociación, es lo que indica el conector con carácter comparativo y no aditivo. La adopción de los estándares internacionales de aseguramiento trae de nuevo la expresión firma al centro de las discusiones con el significado que ha tenido en el derecho profesional internacional, no desarrollado en el medio colombiano; en este contexto, firma significa despacho profesional abierto al público para la prestación de servicios profesionales; Esta definición no hace referencia alguna a formas de propiedad de ese establecimiento y en tal circunstancia puede pertenecer igual a una persona natural que a una persona jurídica y trae nuevos escenarios de conflicto, porque permite que un contador independiente contrate múltiples revisorías fiscales y las encargue a otros contadores bajo su dependencia seguramente determinada por contratos laborales y probablemente civiles, dando origen a nuevos conflictos normativos. Es el precio de la improvisación, de la copia irracional y la ignorancia del concepto de convergencia que debió ser aplicado.

Se establece en el texto legal que tanto personas naturales inscritas como contadores públicos como las sociedades de contadores públicos están habilitadas para contratar actividades relacionadas con la ciencia contable.

## **NORMAS PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL**

La segunda segmentación temática para el análisis crítico de la ley 43 de 1990 se refiere a las normas que deben regir el ejercicio profesional y está expuesta en los artículos 6 a 9, mediante los cuales se establece un verdadero cerco para el ejercicio de la autonomía del contador público y básicamente se resumen en el artículo octavo, dado que los otros enunciados simplemente definen de manera superficial el significado de tales normas, relacionadas con la ética profesional, los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas legales vigentes. Se omite por ahora el análisis de las normas de ética profesional que se aborda en la última sesión de este análisis.

En relación con normas contables se prescribe “Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas” (República de Colombia, 1990). No hay identificación de tales normas, hay una enunciación muy general que termina siendo objeto de reglamentación; lo fue por medio del decreto 2649 de 1993, en el cual se confunden normas de contabilidad y de presentación de estados financieros de propósito general, constituyendo una adaptación de estándares internacionales de contabilidad emitidos a esa

fecha por el International Accounting Estándar Comittee (IASC por sus iniciales en inglés), una entidad extranjera de carácter privado.

En esta definición de principios de contabilidad se ignora la legislación nacional de orden superior, dado que el Código de Comercio estableció sus principios fundamentales determinando que la contabilidad debe ser histórica, clara, completa, fidedigna, forense y otros elementos enunciados en diferentes contenidos de la norma, especial pero no exclusivamente en el Título IV del Libro Primero, en los artículos 48 a 74. Al emitir una adaptación de normas extranjeras para reglamentar la ley 43, con excepción del Título III, artículos 123 a 135, (República de Colombia, 1993) se desconoció la legislación nacional y se colocó a los contadores en un complejo dilema legal, pues de observar estas normas se actuaría en contra de la propia ley que exige el cumplimiento de las normas legales vigentes.

El segundo requerimiento normativo establecido consiste en la obligatoriedad de la aplicación de Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, una defectuosa traducción de Generally Accepted Auditing Standards, (GAAS por sus iniciales en inglés) emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA por sus iniciales en inglés), un conjunto de reglas técnicas orientadas a regular el ejercicio de la auditoría de estados financieros, pretendiendo hacerlas obligatorias para el ejercicio de la revisoría fiscal que tiene una orientación de fiscalización cuya cobertura supera los estados financieros por estar orientada a la integridad de las actividades de las sociedades comerciales y de otras formas de organización colectiva. Nuevamente se tipifica la condición enunciada en relación con los principios de contabilidad, si se cumplen estas normas se viola la reglamentación del Código de Comercio, solo que esta vez la antinomia se establece en el nivel jerárquico de la ley.

Hay un elemento a considerar, más allá de las contradicciones normativas y tiene que ver con la eliminación del ejercicio de la autonomía del profesional para emitir juicios independientes, dado que estos quedan mediados por las normas. Cuando las actividades de los profesionales se realizan con directrices ajenas no son actividades liberales, son actividades serviles,

Las actividades serviles son pues aquellas que no tienen fin en sí mismas, sino que están al servicio que les viene marcado desde fuera por otro diferente de aquel que las hace. En cambio, son actividades propias de hombres libres las que tienen el fin en sí mismas como la vida activa (política) y la vida intelectual (Hortal, 2002, pág. 57).

Es claro, cuando las formas de hacer el trabajo las determina otro, una entidad extranjera, por ejemplo, no hay práctica de una vocación o de una profesión liberal, es una actividad propia de subjetividades controladas, propia de sociedades de control que se edifican como máquinas de miedo que impiden que el cognitariado practique esa virtud fundamental de su existencia que es la creatividad. El ejercicio profesional se reduce a la dominación del emisor de normas frente a la simple capacidad interpretativa del receptor-operador. Con la imposición de normas del trabajo no hay ejercicio de profesión liberal, solo hay trabajo

servil.

Existe sin embargo un planteamiento contrario en la propia ley 43 de 1990, en el cual se relativiza la sumisión al rígido régimen normativo establecido en los artículos en análisis en esta sección, se trata de la prescripción incorporada en el artículo 36.

La sociedad en general y las empresas en particular son unidades económicas sometidas a variadas influencias externas; el Contador Público en el desarrollo de su actividad profesional deberá utilizar en cada caso los métodos de análisis y evaluación más apropiados para la situación que se presenta, dentro de los lineamientos dados por la profesión y podrá, además, recurrir a especialistas de disciplinas diferentes a la Contaduría Pública y a la utilización de todos los elementos que las ciencias y la técnica pone a su disposición.

Es claro, el sentido de esta norma es contrario a los planteado en las que se refieren al establecimiento de normas para el ejercicio profesional, se determina que la profesión establece líneas de actuación, pero no reglas de obligatorio cumplimiento y le permite la construcción de sus instrumentos de trabajo con apoyo de especialistas y en especial en todos los elementos que le ofrezca el desarrollo de la ciencia y la tecnología. Se nota que la redacción de la norma se hizo a cuatro manos, parados sus actores en casuística de intereses y no en el rigor de la coherencia normativa.

## **GOBERNANZA PROFESIONAL**

El tercer eje de análisis corresponde al gobierno de la profesión descrito en la ley en los artículos cinco y 14 a 34, referidos a la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, organismos que han sido objeto de modificaciones en su estructura y funcionamiento por la ley 1314 de 2009 y algunos decretos reglamentarios, en especial referidos a la composición, estructura y funcionamiento, consolidados como entes estatales con participación marginal de la profesión e incluso de las Instituciones de Educación Superior con Programas de Contaduría Pública.

No es de consideración normal en la organización profesional en el mundo, la existencia de un gobierno profesional centrado en el Estado, existen teorías relacionadas que determinan que este gobierno debe ser ejercido por pares, es decir por integrantes de la misma profesión, aunque en apariencia esto se cumple por el requisito para ser integrante de estos órganos de gobierno es tener la calidad de contador público, pero en general sin autonomía, dado su carácter de delegados de altos funcionarios públicos.

El análisis puede iniciarse por la Junta Central de Contadores cuya naturaleza y función fue modificada por el decreto 1955 de 2010, mediante el cual se determinó que el gobierno de la profesión se entrega a una Unidad Administrativa Especial de naturaleza estatal, integrada por funcionarios estatales y que de ella depende el funcionamiento de un tribunal disciplinario integrado por siete dignatarios, cinco de los cuales son designados por el

gobierno, uno por la profesión y uno más por las Instituciones de educación superior, los cuales deberán respetar el régimen de inhabilidades establecidos para los funcionarios públicos.

Resulta importante destacar que la actividad de los dignatarios de la junta es un servicio civil, ad-honorem, una actividad adicional de los funcionarios públicos que la integran y un servicio voluntario de los provenientes de la sociedad civil y que en relación a ellos no se clarifican sus inhabilidades. Por ejemplo, participan delegados de entidades que tienen competencias sancionatorias sobre los contadores públicos y que desde luego en la Junta Central de Contadores no pueden actuar con independencia en casos originados en informes de esas mismas entidades.

En lo relativo a funciones, la Unidad Administrativa Especial absorbió, casi la totalidad de ellas, solo se permite que el tribunal se responsabilice de “hacer que se cumplan las normas éticas” mediante la investigación y posible sanción a las conductas profesionales que lo ameriten, sanciones que no han sido claramente definidas en el carácter de las conductas, según estas sean leves, graves o gravísimas; predomina el criterio según el cual las conductas leves son las que no son graves, las graves las que de acuerdo a un listado de conductas, que no se relacionan con las conductas éticas, ameritan la sanción de suspensión y gravísimas otros listado con las mismas características de la anterior.

Finalmente, se establece el proceso que debe seguirse en las investigaciones, incompleto e impracticable, por lo que todo termina remitido a normas administrativas o procesales. Con los tiempos establecidos en la ley no es posible establecer sanciones, dado que determina términos en días mientras las sesiones del tribunal se programan en meses.

En relación con el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, su composición se redujo a la mitad el número de sus integrantes y solo participa de él un delegado de la profesión, el resto son delegados de los Ministros de Hacienda y Crédito Público, Comercio Industria y Turismo y del Presidente de la Republica, son contratistas con funciones públicas misionales y actúan como constructores del cerco al pensamiento libre que debe caracterizar el ejercicio de las profesiones liberales. Sus funciones se han reducido al mínimo y se centran en “estudiar” la adopción de marcos de autorregulación para las entidades que informan sus acciones financieras y para los profesionales que las ejecutan o dictaminan, emitidos por organizaciones privadas extranjeras, originando falsas creencias de que se trata de entidades internacionales.

No se considera en esta estructura el sentido de gobernanza que debe caracterizar la organización profesional, las cuales se entienden como el conjunto de principios y normas que regulan el diseño, estructura, integración y funcionamiento de la organización, determinando las relaciones de poder y la promoción de las mejores prácticas profesionales (Aglieta, 2009). Desde esa perspectiva, la construcción del gobierno de la profesión debe partir de unos principios que han sido desordenadamente incorporados en la regulación y se resumen en Proteger el interés público; Asegurar el tratamiento equitativo de los

governados y su acceso al trabajo; Propiciar oportunidad de justicia y reparación a los usuarios de los servicios profesionales; Revelar información relevante, y; Asegurar una guía estratégica de desarrollo profesional.

Un segundo elemento de la construcción del gobierno de la profesión requiere delimitar el campo contable. Delimitar el campo contable no es un mero ejercicio teórico o retórico; es, ante todo, un movimiento para conectar el ámbito conceptual con las prácticas cotidianas y académicas con los usos que las personas y organizaciones sociales atribuyen a ciertos contenidos propios de ese mismo campo contable. El procedimiento es, entonces, un ir y venir entre la teoría y las prácticas, en una perspectiva histórica y social que, en aras de la comprensión y la eficiencia, transcurre entre la expresión técnica y las metáforas del diario vivir.

Esos elementos nunca estuvieron en consideración y determinan este motivo adicional para justificar la urgente modificación de la regulación profesional, de contemporizarla con las teorías emergentes de las profesiones y su organización.

## **ÉTICA PROFESIONAL**

El último eje del análisis crítico de la ley 43 de 1990 se relaciona con la ética profesional, el cual se inicia con una declaración de principios, incluyendo una definición de la profesión que ya fue objeto de análisis y complementando la definición del contador público como profesional, una mínima declaración de derechos relacionada con la remuneración, declaración de principios éticos y una extensa casuística en que se mezclan derechos, prohibiciones y obligaciones. Todo el conjunto de la normatividad ética tiene un importante factor cohesionador constituido por el interés público, el cual se reconoce por las reglas de relación con usuarios, colegas, sociedad y Estado, contemplando gran consideración acerca del secreto profesional.

Al respecto debe afirmarse que existen dos elementos normativos inherentes a las profesiones liberales, la reglamentación de la profesión por parte del Estado y la existencia de un Código de Ética Profesional, los dos se incorporan en la ley 43 de 1990. El código de ética de una profesión debe constituirse como un discurso público e intersubjetivo, orientado al conocimiento de la sociedad, no debe estructurarse como una declaración intimista solo comunicable al interior de la profesión, los tiempos del carácter intimista e la contabilidad y su práctica han sido superados históricamente (Hortal, 2002, págs. 15-27). En la sociedad existen más agentes sociales de los que se enumeran en el código vigente, existen inversionistas, administración del cliente, usuarios de la información que pueden ser diferentes del cliente y entre los que se destacan propietarios, prestamistas, proveedores, inversionistas reales o potenciales, sus clientes y consumidores, en fin, el espectro del interés público es más amplio de lo que se reconoce en el texto legal.

Además, un código de ética es un dispositivo de legitimidad social, entendida esta como el reconocimiento de la sociedad en general sobre la importancia y necesidad de existencia

de la profesión para cohesionar el orden social y prevenir el riesgo social que pueda derivarse de la toma de decisiones de los usuarios de sus servicios. Es también una declaración de compromiso con objetivos trascendentes de la vida humana, al tiempo que un mediador de dialogo interdisciplinar en relación al conocimiento que le es propio a la profesión que desde luego tiene un soporte interdisciplinar. El código de ética debe incorporar una justificación de las actuaciones profesionales en términos de la racionalidad práctica que tienda puentes de comprensión entre las teorías de conocimiento y su aplicación en la vida, en los hechos constitutivos de la realidad, estableciendo causas de dialogo profesional, al tiempo que impida la practica de servicios profesionales ritualizados, desarrollados con base en estereotipos y protocolos que determinan formas estáticas de hacer que limitan el ejercicio de la mente y el desarrollo de la creatividad que constituyen esencia material y espiritual de las profesiones liberales (Hortal, 2002, págs. 15-27).

En conclusión, este análisis crítico de la ley 43 de 1990 confirma que se han logrado establecer algunos elementos de caracterización de la profesión de contaduría pública como profesión liberal, el reconocimiento como tal por el Estado y el Código de ética que enlaza las actividades profesionales con el bien común, pero que en estas estructuras se incorporan factores contradictorios con la propia idea de profesión liberal que determinan la urgencia de su reforma para contemporizarla con los progresos del conocimiento y comprometerla con la creatividad e innovación derivadas de la inteligencia.