

CAPITULO IV

Fiscalización estatal a través del contador público

La concepción general de la información contable en su utilidad, nos presenta al Contador Público como un auxiliar de las entidades de control del Estado; lo cual no es suficiente ya que se requiere garantía de verdad en la información y un control privado más efectivo. Esta exposición se continúa con dos conceptos que evocan funciones públicas delegadas en la Contaduría Pública y su relación con el esquema de control estatal a nivel privado: la fe pública como facultad y la fiscalización como modalidad de control estatal.

La función de dar fe pública

Concepto de Fe Pública

No es suficiente con que se elabore información contable por parte de personas idóneas; se requiere, además, que lo que se informe sea verdadero, que por lo menos exista esa sospecha, esa presunción de verdad, así sea impuesta. De no existir esa presunción, la información no sería confiable y generaría desconfianza en sus usuarios. El Estado reviste de la facultad de dar fe pública a ciertos profesionales con el fin de generar esa confianza en documentos, actos o situaciones, teniendo en cuenta la utilidad social de su profesión. Tal es el caso de la Contaduría Pública y de otras profesiones como el derecho y la medicina en nuestro país. "Esa necesidad de confianza autorizó y extendió la fe pública como creencia impuesta y garantizada por el Estado en la verdad de ciertos signos, instrumentos de prueba o actos de los que se derivan consecuencias jurídicas... (70).

(70) CUELLO CALLON, Eugenio. Citado por Pérez Luis Carlos. *Derecho Penal colombiano especial*. Tomo IV. Editorial Temis, Bogotá, 1985, pág. 3.

El autor Francesco Carrara (71) conceptúa sobre la fe pública, argumentando aspectos relativos a la delegación, los objetos sobre los que recae y el carácter de imposición que tiene ésta:

La autoridad pública crea signos materiales y delega en ciertos ciudadanos la potestad de asegurar, por medio de tales signos, las condiciones de un objeto venal o la existencia de ciertos hechos y convenciones. Así tenemos los sellos y timbres, los funcionarios públicos, destinados a dar a los ciudadanos testimonios fehacientes, con presunciones de veracidad, y los documentos públicos, destinados a probar los hechos y convenios consignados en ellos. De este modo nace en los asociados una fe que no proviene de los sentidos, ni de las simples afirmaciones de un individuo, sino de lo prescrito por la autoridad que la impone.

Por otra parte, la fe pública es entendida, desde el punto de vista de su ejercicio, como una función pública. Según Mengual la fe pública es "el sentimiento que, con carácter de verdad y certeza, prestamos a lo manifestado por aquellos a quienes el poder público reviste de autoridad, asignándoles una función" (72); por su parte Giménez Arnau la define como "función específica, de carácter público, cuya misión es robustecer con una presunción de verdad los hechos o actos sometidos a su amparo" (73).

Ahora, este concepto se asocia con el de intervencionismo estatal teniendo en cuenta el carácter impositivo que representa. Para Rafael Laborda, "El término pública hace referencia a oficialidad. Por ello, las palabras fe pública suponen la intervención del Estado o, al menos, de una cierta forma de gobierno u organización política" (74). Citando a Sanahuja se plantea que "fe pública es la garantía que da el Estado de que determinados hechos que interesan al Derecho son ciertos" (75).

La necesidad de la fe pública es de índole social pues interesa al Estado y sus ciudadanos, en términos de garantía de autenticidad. En estos términos Giménez Arnau la concibe como una imposición necesaria:

Se impone, pues, como necesidad de primer orden, como imperativo de público interés, la existencia de una serie de organismos que, de una parte, comprueben la existencia de los hechos jurídicos y de los derechos que de

(71) Citado por Pérez Luis Carlos. *En Op. Cit.*, pág. 5.

(72) Citado por LABORDA, Rafael B. *Fe Pública Mercantil*. Librería Bosch, Barcelona, 1977, pag. 15.

(73) *Ibid.*, pág. 16.

(74) *Ibid.*, pág. 14.

(75) *Ibid.*, págs. 15 y 16.

ellos demandan y, de otra parte, garanticen del modo más perfecto posible las consecuencias del hecho y del derecho cuando sea desconocidos o negada su existencia a quien pueda perjudicar su ejercicio" (76).

Fe Pública para la Contaduría Pública colombiana

Existen algunos elementos que nos hacen invocar el concepto de fe pública como testificación de parte de un profesional para generar confianza en un documento o situación; esta testificación se hace mediante la firma de un documento, lo cual debe generar una creencia de verdad en los usuarios o receptores del documento.

En la época de la conquista de América encontramos cédulas de la Corona española en las que además de elegir a Rodrigo de Albornoz como Contador Real, se le dan instrucciones, algunas de las cuales son "punto de partida de los muy elaborados reglamentos de la contabilidad fiscal de la Nueva España" (77). En una de estas cédulas se enuncia la forma como debe hacerse el registro de las operaciones y "se ordena, al mismo tiempo, que para evitar discrepancias, todas las partidas que se registren vayan firmadas por el Contador y el tesorero, principio fundamental de control que habría de perdurar a través de los años..." (78). En esta cita se analiza la importancia de la certificación, en la confianza depositada por la corona en personas que ejecutaban actividades de información y control (sobre recaudo); la firma en las partidas (cuentas) relacionadas le garantizaban al Estado español que los fondos recogidos correspondían a lo informado por parte de su personal de confianza. Sin duda que ese principio a que se refiere Gertz Manero es un elemento que nos invoca la fe pública.

En el presente siglo encontramos, también, elementos que nos invocan la fe pública en Colombia. Es el caso del juramento que se exigía en el caso de las declaraciones para determinar el impuesto sobre la renta.

Ya en 1918 se hace mención del Juramento en la Ley 56, pero, según su artículo 6, no se exigiría éste:

En los informes y declaraciones que haya de pedir el Gobierno para estimar el monto de la renta gravable de cada individuo o corporación no podrá exigirse el juramento ni se podrá obligar al contribuyente a la exhibición de sus libros de cuentas y papeles de negocio.

(76) *Ibid.*, pág. 16.

(77) GERTZ MANERO, Federico. *Origen y evolución de la Contabilidad*. Editorial Trillas, México, pág. 95.

(78) *Ibid.*, pág. 95.

En 1927 se expide la Ley 64 sobre impuesto de renta, cuyo proyecto original contó con la orientación de la Misión Kemmerer pero no fue tenido en cuenta en aspectos considerables por ésta como básicos, caso de la declaración juramentada y la exhibición de los libros de contabilidad. Este aspecto es exigido por la Ley 81 de 1931 (orgánica del impuesto sobre la renta) que se ocupó de la parte administrativa del impuesto, "elevó la tarifa, precisó las distinciones entre las rentas bruta y líquida, reglamentó las deducciones y exenciones, determinó el sistema de declaración y liquidación del gravamen, la declaración bajo juramento, etc." (79).

En el proyecto de lo que posteriormente fue la Ley 81 de 1931 (80), se exige a los contribuyentes (Art. 17), cuya renta bruta sea superior a las exenciones (del Art. 13), "...rendir bajo juramento un informe que contenga detalladamente las partidas de su renta bruta y las deducciones, exenciones y créditos concedidos por esta ley"; en el caso de personas jurídicas (Art. 18), exige que dicho informe esté "...jurado por el Presidente, Vicepresidente u otro empleado principal y por el Tesorero o Ayudante del Tesorero". Igualmente se señalan otros casos en que se puede solicitar información bajo juramento.

En el texto de la Ley se exige a toda sociedad anónima, todo individuo sujeto a la ley, sociedades en comandita, etc., presentar un informe bajo juramento indicando la renta bruta del año anterior, sus deducciones y exenciones, en marco de esta ley, y otras informaciones necesarias para determinar la renta líquida gravable. Algunas de estas otras informaciones podían darse con testimonio bajo juramento de testigos en caso de reclamaciones.

A partir de 1935 se empieza a asociar la testificación, a través de una firma, con una persona encargada del control de las compañías. Tal es el caso de la Ley 73 de 1935, en cuyo artículo 6 dice que "Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal..." con una serie de funciones, entre las que se destaca la del literal g) "autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales". Respecto a esta ley afirman Hernando Bermúdez y Silvia Bermúdez que

...no precisaba cuál era el sentido o las consecuencias de su firma, de forma tal que aunque pudieran derivarse actitudes de confianza ante la presencia de su autorización, probablemente no era más que la afirmación de un particular proferida con conocimiento de causa (81).

(79) TOVAR ZAMBRANO, Hernando. *La intervención económica del Estado en Colombia 1914-1936*. Biblioteca Banco Popular, Bogotá, 1984, págs. 214-215.

(80) Anales de la Cámara de Representantes (Sesiones ordinarias) Año 1927. Números 53-54. Serie No. 3, Bogotá, 17 de Septiembre de 1927, págs. 425-432.

(81) BERMUDEZ, Hernando y BERMUDEZ, Silvia Ma. *La Revisoría Fiscal: Comentarios al Código de Comercio*. Universidad Javeriana, Tesis de Abogado, Bogotá, 1985, pág. 571.

La ley 78 de 1935 se refiere al impuesto sobre la renta, y en lo relacionado con el juramento del contribuyente establece "algunas fórmulas para facilitar ...el cumplimiento de la exigencia del juramento, bajo el cual debe hacerse la declaración de renta... persigue hacer menos 'fastidiosa' la obligación del juramento en vez de suprimirla, pues el Gobierno considera que tiene grande importancia psicológica para conocer la verdadera renta de los contribuyentes" (82).

En marco de la ley 58 de 1931 (cuya vigencia había sido aplazada por la Ley 128 de 1936 para septiembre 10. de 1937), específicamente con base en su artículo 46, se expide la Resolución 531 de 1941 (Superintendencia de Sociedades Anónimas) aprobada por el Ejecutivo mediante decreto 1357 del mismo año (declarado posteriormente, en 1943, inexecutable junto al artículo 46 de la ley 58 de 1931). Este decreto 1357 de 1941 en su artículo 17 le asigna a los Contadores Juramentados (institución) una serie de funciones entre las que se destacan las de los numerales 5 y 7:

5. La Superintendencia, por medio de resoluciones posteriores, señalará las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos deban desempeñar los Contadores Juramentados, y sobre las cuales su atestación haga fe pública: como verificaciones de cifras en las declaraciones de impuestos, confección de balances, liquidación de sucesiones en los casos en que el nombramiento corresponda al funcionario o Juez, o así lo acuerden las partes.

7. Los Contadores Juramentados podrán dar certificaciones, atestaciones, etc. sobre estados financieros, declaraciones de impuestos, balances, etc. ...

Estos dos numerales retoman, para el Contador Juramentado, los g) y h) del artículo 6 de la ley 73 de 1935, caso del Revisor Fiscal, refiriéndose no a firma, sino a atestación que haga de fe pública, y no sólo sobre balances (además sobre declaraciones y liquidación de sucesiones).

El decreto 2521 de 1950 reglamenta disposiciones vigentes sobre Sociedades Anónimas. En su artículo 138 señala que la firma del revisor fiscal que autorice los balances "debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en éstos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva". Se exige que los balances e inventarios generales deban ir firmados por el gerente o representante legal, contador y revisor fiscal con la declaración de que han sido tomados fielmente de los libros y que las operaciones se ajustan a los requerimientos legales, estatutarios y a las decisiones de la asamblea general o junta directiva.

(82) Exposición de motivos Ley 78 de 1935: "Modificaciones relacionadas con las disposiciones vigentes (II)". En: *Anales de la Cámara de Representantes*. No. 71, pág. 881.

El intento del decreto 1357 de 1941 (declarado inexecutable) en materia de fe pública del contador público (juramentado) es retomado por el decreto extraordinario 2373 de 1956, el cual señala requisitos, sanciones, deberes, etc. de los contadores. Esta última norma se refiere a dos tipos de contadores juramentados: inscritos (que no pueden dar fe pública) y públicos (si pueden dar fe pública). Entre las funciones que determina (Art. 6) para ser realizadas por los Contadores Juramentados se destacan la 2, 3 y 4:

2. ... Certificar balances anexos a declaraciones de renta con ciertos topes (\$300.000.00 - \$1.000.000.00). ...
3. ... Certificar los estados de cuentas o balances que presenten los liquidadores de sociedades comerciales o civiles...
4. ... Revisar y autorizar los balances que sirvan de base para los actos de transformación y fusión de sociedades....

Este decreto extraordinario exige la autorización o firma de contador público para actos o documentos en que la ley lo exija, mencionando cinco (5) casos especiales entre los que se destacan balances anexos de personas naturales o jurídicas, balances de sociedades con acciones en bolsa, prospectos de emisión de bonos, etc. Se determina (Art. 15) la presunción de que el documento o acto se ajusta a los requisitos legales de forma y a los estatutarios en caso de personas jurídicas cuando sean certificados por un contador público. En el caso de balances la certificación hará presumir que éstos han sido tomados fielmente de los libros que, éstos a su vez, se ajustan a las normas legales, y que las cifras contenidas "reflejan en forma fidedigna la situación financiera en la fecha del balance".

Esta norma expedida al amparo del estado de sitio pierde su vigencia el 7 de agosto de 1958, cuando se restablece el régimen constitucional y empieza el Frente Nacional con la Presidencia de Alberto Lleras Camargo.

En 1960 se expide la ley 145, la cual se considera como el reglamento de la profesión del contador público, y en su articulado retoma varios aspectos del decreto extraordinario 2373 de 1956. Del proyecto de ley No. 150 que dio paso a esta norma cabe destacar algunos puntos de su exposición de motivos, relativos al tema:

Se refiere a la firma del contador público en las declaraciones de renta. "... las declaraciones de renta de los comerciantes van respaldadas con la firma del Contador Juramentado, lo cual es suficiente garantía ante el Estado, de la conformidad de las declaraciones con la realidad comercial de la sociedad

y prueba fehaciente de la exactitud numérica y legal del denunciado de la respectiva renta" (83).

- Este proyecto limita la función de dar fe pública a los contadores públicos y no a los contadores inscritos; posteriormente la ley 145 al tomar una categoría general (contadores públicos) que se dividía en dos tipos (titulados y autorizados), otorga esta función a la generalidad.
- Respecto a la firma del contador público el proyecto dice que "hará presumir salvo prueba en contrario, que el acto o documento respectivo se ajusta a los requisitos legales de forma...", mientras que la ley hace referencia tan sólo a acto (no a documento).

En la ley 145 se reafirma la concepción de fe pública en el contador público dentro del esquema de control estatal. El senador Juan Manuel Orozco Fandiño, ponente del proyecto de ley para segundo debate en el Senado menciona "... que el ejercicio de las funciones del Contador Público se encamina fundamentalmente a dar fe pública de determinados actos..." (84). Ya anteriormente el representante Néstor Urbano Tenorio en la exposición de motivos para primer debate del proyecto de ley, mencionaba, refiriéndose a los contadores públicos y sus funciones que:

b. 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 numeración 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 o confianza del público. ... El criterio en esta cuestión ha sido... el de que esas informaciones suministradas al público tengan el respaldo de una persona imparcial que proteja la buena fe de los terceros (85).

En la exposición de motivos de esta ley, se empieza a plantear el papel del contador público como delegatario de funciones públicas en marco de la fiscalización con base en la justificación:

La denominación público no se utiliza pues en el proyecto para hablar de relaciones del Contador con el público, sino para hablar de funciones públicas

(83) Exposición de motivos del proyecto de ley No. 150 de 1959. En: *Historia de la Leyes*. Tomo XIV, Legislatura de 1960. Imprenta Nacional, Bogotá, 1974. Pág. 282.

(84) *Ibid.* pág. 384

(85) *Ibid.* pág. 288 y 289

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 misión del contador público lo presenta, pues, como delegatorio 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... (86).

La ley 145 de 1960 define al contador público en función de dar fe pública; de acuerdo con su artículo primero:

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.

Esta ley trae algunos aspectos de la presunción de verdad y de legalidad sobre la testificación de un contador público, contenida en el decreto 2521 de 1950 y en el decreto legislativo 2373 de 1956; según el artículo 9 de la ley 145 de 1960:

La atestación y firma de un contador público hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Igualmente se retoma, en parte, la exigencia de la firma del contador público, para ciertos casos, mencionada en el decreto ley 2373 de 1956; se exige la calidad de contador público para un total de nueve casos (Art. 8), entre los que se destacan: para autorizar balances con destino a Cámaras de Comercio y como anexos a prospectos de emisión de acciones o bonos, para revisar y autorizar balances destinados a actos de transformación o fusión de sociedades, y para certificar estados de balances o cuentas diversas.

El decreto 1462 de 1961, reglamentario de la ley 145 de 1960, redefine en función de dar fe pública al contador público.

(86) *Ibidem*.

En materia tributaria, sin embargo, aún no se determinaba la relación contador público-fe pública. Por ejemplo el decreto 1651 de 1961, sobre normas procedimentales para aplicar la ley 81 de 1961 dice, en su artículo 10, que "las sociedades deberán acompañar además, copias privadas de las escrituras de constitución o reformas que se hayan otorgado durante el año gravable, autenticadas por el gerente".

Es en 1966 cuando se empieza a formalizar a nivel tributario esta relación, con la expedición del decreto-ley 1595 sobre impuesto a las ventas, cuyo reglamento se expidió por medio de decreto 1881 de 1966. En este último se admite el descuento del impuesto sobre ventas devueltas cuando se anexe a la declaración de ventas "una relación de las notas crédito expedidas por las devoluciones, o una relación de los asientos de contabilidad por medio de las cuales se registraron dichas devoluciones", dicha relación debería ir "firmada por el propietario, Gerente o Representante Legal, y autenticada por el Revisor Fiscal de la empresa o, en su defecto, por un contador público" (Art. 7, parágrafo 1).

En el actual Código de Comercio, expedido en 1971 mediante decreto-ley 410, encontramos dos aspectos generales respecto a la fe pública. El primero de estos se relaciona en el numeral 7 del artículo 207, en donde se le encomienda al revisor fiscal la función de "Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente"; esta función no la puede ejercer si no es contador público (por ejemplo en sociedades donde el cargo sea obligatorio). El segundo de estos aspectos se relaciona en los artículos 289 y 290, en donde se exige a las sociedades, sometidas a vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, enviar copia de los balances de fin de ejercicio, los cuales serán certificados (suscritos) con "las firmas autógrafas del representante legal, del contador de la sociedad y del revisor fiscal, si lo hubiere". A nivel particular se referencia el capítulo VI sobre transformación y fusión de las sociedades, específicamente los artículos 170 y 174 donde se exige un balance autorizado por un contador público como anexo a la escritura pública de transformación, y, tratándose de una fusión, la "síntesis del anexo explicativo de los métodos de evaluación utilizados y del intercambio de partes de interés, cuotas o acciones que implicará la operación" certificada por el revisor fiscal, o por un contador público si el primero no lo hay.

Posteriormente, entre los decretos varios que reglamentan la ley 145 de 1960 figura el 1776 de 1973, el cual menciona que un contador público acreditará competencia profesional "...colocando el número de su matrícula al pie de su firma autógrafa" (Art. 1), y que a los contadores les corresponde con dicha firma autorizar y certificar balances y estados de cuentas, así como dictaminar los de "sociedades comerciales, empresas y establecimientos públicos descentralizados, instituciones de utilidad común..." (Art. 2).

El decreto 1099 de 1974, que reglamenta la ley 6 de 1973 y otras disposiciones relativas al impuesto de renta y complementarios, exige para reconocer la inversión del exceso de utilidades y no cobrar impuesto sobre éste, un "certificado expedido por el revisor fiscal o contador público inscrito en la respectiva Administración de Impuestos Nacionales..." (Art. 5, numeral 2); igualmente, para el caso del reconocimiento de una exención sobre reserva exige una copia de los asientos en los cuales se registró contablemente ésta, "debidamente autenticada por el Revisor Fiscal o Contador Público inscrito en la respectiva Administración de Impuestos Nacionales" (Art. 20, numeral 2).

La ley 32 de 1979, orgánica de la Comisión Nacional de Valores, exige en su artículo 11 que "Las informaciones contables o financieras que rindan los emisores de valores a la Comisión Nacional de Valores serán certificadas por un contador público independiente o que se halle vinculado a una firma de contadores públicos, debidamente inscrita ante la Junta Central de Contadores y las Superintendencias Bancaria o de Sociedades..." (Se subraya).

Con el decreto 3507 de 1981 se reglamentan una serie de leyes y decretos legislativos, y se exige certificación expedida por el revisor fiscal (debidamente inscrito ante la Superintendencia de Sociedades o Superintendencia Bancaria, según el caso) para acreditar pérdidas, para obtener un descuento especial, para obtener una deducción y para obtener crédito con destino a invertir en áreas de especial interés para el desarrollo económico y social del país. En su artículo tercero exige remitir a la Superintendencia de Sociedades un balance certificado correspondiente al corte de cuentas del año calendario inmediatamente anterior.

Mediante el decreto 1023 de 1983 se expiden disposiciones en materia de declaración de renta y patrimonio por el año gravable de 1982. En su artículo cuarto se obliga a los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, a hacer firmar su declaración de renta y patrimonio "por un Contador Público vinculado o no laboralmente a la empresa, o por el revisor fiscal" cuando hubiesen estado obligados legalmente a tenerlo durante el año gravable de 1982; en el párrafo 1 de este artículo brinda, a los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad pero no obligados a tener contador o revisor fiscal, la posibilidad de hacer firmar su declaración por un contador público para adquirir "los mismos derechos y obligaciones derivados de dicha firma". En el párrafo 3 del capítulo 4 se determina que la firma del contador público o revisor fiscal "certifica que las cifras del estado de pérdidas y ganancias y del balance general que se encuentran incorporadas al formulario de declaración de renta han sido fielmente tomados de los libros de contabilidad". Esta norma determina, además, que no será obligatoria la discriminación de ciertas cuantías y beneficiarios, lo mismo que de anexos probatorios, "cuando la declaración de renta de los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad esté firmada por Contador Público o Revisor Fiscal" (Art. 5 y 6).

En la ley 9 de 1983 se expiden normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios. Esta norma exige, en varios apártes, certificaciones expedidas por el revisor fiscal o contador público. Para obtener una deducción por viáticos exige que se anexe a la declaración una certificación en la cual conste que los viáticos corresponden a gastos para que el trabajador pueda desempeñar cabalmente sus funciones, "este certificado será suscrito por el contribuyente o su representante legal y el Revisor Fiscal o Contador Público" (Art. 29). En el artículo 98 determina la validez y suficiencia de la firma del contador público, sin eliminar la facultad de la Administración de Impuestos de comprobar su veracidad.

El decreto 3410 de 1983 "por el cual se fijan las informaciones que se deben suministrar en los anexos de la declaración de renta y complementarios se establecen las condiciones y cuantías para la obligación de firmar la declaración de renta y complementarios por contador público o revisor fiscal", determina que los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que cumplan con el deber de hacer firmar su declaración de renta por el revisor fiscal o contador público sólo podrán ser objeto de liquidación de revisión cuando sean seleccionados como muestra por el computador de la Administración. Retoma algunas normas precedentes cuando menciona los efectos que produce la firma del revisor fiscal o contador público en la declaración de renta de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad. Los efectos en general son la certificación de ciertas concordancias (entre libros y principios de contabilidad, entre registro de operaciones y situación financiera, y entre cifras de estados financieros y libros de contabilidad) y el reemplazo de algunas pruebas, certificaciones y relaciones anexas a la declaración de renta y complementarios.

Al igual que la anterior norma, el decreto 3431 de 1983 precisa algunos aspectos procedimentales y se refiere, en algunos de sus artículos, a la firma del contador público o revisor fiscal para efectos del impuesto a las ventas. Además de exigir la firma del revisor fiscal o contador público para ciertos casos, este decreto retoma (en su artículo 21) los efectos de la certificación de un contador público o revisor fiscal, mencionados en el Art. 16 literal A) del decreto 3410 de 1983.

Por su parte el decreto 2503 de 1987, expedido en desarrollo de la facultad del ejecutivo de dictar las normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos..., exige la firma del contador público o del revisor fiscal para ciertos casos y retoma literalmente el efecto de certificación que produce la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, específicamente en lo que tiene que ver con la concordancia entre libros y principios, y entre libros y situación financiera de la empresa, agregando el efecto de "Que las operaciones registradas en los libros se sometieron

a las retenciones que establecen las normas vigentes...”, en el caso de la declaración de retenciones.

Es necesario recalcar la importancia de la testificación del contador público en ese intento por generar confianza en la información contable. Nos remitimos a la Circular conjunta SS-005 SB-076 CNV-015 la cual “recuerda” a los Contadores Públicos algunos apartes de la ley 145 de 1960 y del actual Código de Comercio. Esta circular evoca la presunción de verdad que origina la firma del Contador Público, dándole significado a la fe pública; refiriéndose a la Revisoría Fiscal dice que ésta “...ha recibido la delegación de funciones propias del Estado, cuales son... dar fe pública, lo cual significa entre otros, que su atestación o firma hará presumir legalmente, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios, en caso de personas jurídicas...”, en caso de balances se retoma la presunción contenida en el artículo 9 de la ley 145 de 1960. Finalmente la circular en mención, reafirma algunas funciones del Revisor Fiscal, entre las que se destaca la de emitir certificaciones e informes sobre los estados financieros.

Por último, es necesario destacar la Ley 43 de 1990 (Diciembre 13), la cual contiene la nueva reglamentación de la Contaduría Pública. El Proyecto de esta ley (P. L. No. 236S-39C) fue objetado por el Presidente Barco Vargas y devuelto al Congreso de la República, en el cual hizo trámite, a la vez que fue enviado a la Corte Suprema de Justicia por supuestas razones de inconstitucionalidad.

Esta Ley se adiciona a la Ley 145 de 1960, por tanto destaca los aspectos relativos a la fe pública bajo cuatro ópticas: la definición de Contador Público, la presunción de verdad y legalidad sobre la firma de éste, su exigibilidad y su importancia social.

En cuanto a la definición de Contador Público, la ley precisa, en su art. 10, la función de dar fe pública, al campo de los “...hechos propios del ámbito de su profesión...”, además de “...dictaminar sobre estados financieros...”. En la Ley 145 de 1960 se precisaba el campo de la función a “...determinados actos”. Respecto a la inhabilidad para dar fe pública sobre actos que interesen al empleador, no la impone a los revisores fiscales y contadores públicos en el caso de la Revisoría Fiscal potestativa, a diferencia de la Ley 145 de 1960 que no la imponía a los revisores fiscales en desarrollo de sus funciones. (87)

En cuanto a la presunción de verdad y legalidad sobre la firma del contador público, la valida “en los actos propios de su profesión” (Art. 10), mientras que en la Ley 145 de 1960 (Art. 9) dicha presunción se extiende a cualquier acto al

(87) Cfr. Artículo 1, párrafo segundo de las normas en cuestión.

no definir tácitamente su competencia. Los dos artículos citados son idénticos salvo en la parte antes anotada y salvo en la utilización de la conjunción y/o, ya que en la Ley 43 se menciona “atestación o firma” mientras que en la Ley 45 “atestación y firma”. (88).

En cuanto a la exigibilidad de contador público para ciertos casos, se hace alusión a la “naturaleza del asunto” (Art. 13 numeral 2). Se exige, bajo esta alusión, la calidad de contador público para un total de cinco casos concretos y para los demás casos en que la ley lo señale. Los casos concretos se refieren a certificar y dictaminar (o atestar):

- Sobre balances y otros estados financieros de sociedades en eventos de transformación, fusión, concordatos y quiebras (literal a);
- Sobre balances y otros estados financieros de personas jurídicas o entidades de creación legal en el evento de tener ingresos brutos o activos brutos (a Diciembre 31) que excedan de 5.000 salarios mínimos, al igual que para solicitar financiamiento, ante entidades crediticias, que supere 5.000 salarios mínimos (literal b);
- Sobre estados financieros de empresas que realicen oferta pública de valores, tengan inscritos valores en bolsa y/o soliciten inscripción de sus acciones en bolsa (literal c);
- Sobre estados financieros e información adicional de carácter contable para el evento de proyectos de inversión con cuantía superior a 10.000 salarios mínimos (literal d); y
- Sobre balances, otros estados financieros y documentos contables en el evento de licitaciones públicas cuyo monto supere los 2.000 salarios mínimos (literal e).

Finalmente se destaca en el artículo 35 de la ley, la importancia social del Contador Público en términos de depositario de la confianza pública cuando ejerce la función de dar fe pública:

“... 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 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.”

(88) Cfr. Art. 10 de la Ley 43 de 1990 y Art. 9 de la Ley 145 de 1960.

La función de fiscalizar

Concepto de fiscalización

Regularmente el concepto de fiscalización se asocia con la hacienda pública o tesoro público. Por fisco se entiende, precisamente, erario o tesoro público, pero es necesario hacer extensivo este término al concepto riqueza de determinados entes contables, ya que este término proviene del latín "fiscus", que significa cesta grande de mimbre en que se guardaba el dinero. Por fiscalización se entiende la acción y efecto de fiscalizar, lo cual implica indagar o criticar los actos de una persona. Por fiscal se entiende todo aspecto o elemento "perteneciente o relativo a la hacienda pública o a la recaudación de medios económicos por parte del Estado..." (89).

Del análisis de las definiciones anteriores se desprende la tendencia a asociar la fiscalización, exclusivamente, con la riqueza pública, lo cual tiene relación con la concepción del Estado como sujeto de derechos y obligaciones a nivel privado (como un particular), que se remonta a los tiempos del Estado gendarme o absoluto (Estado-policía), cuyos orígenes se encuentran en el derecho romano.

La fiscalización es una actividad integrada que implica ejercer o desarrollar una serie de funciones (P. ej.: vigilancia) encaminadas a garantizar la conservación (acumulación) de la riqueza de un determinado ente contable o unidad económica. Es una de las formas de controlar dichos entes o unidades (a nivel público y privado) que interesa a particulares, a empresarios y al mismo Estado; la fiscalización se desarrolla sobre aspectos contables, jurídicos, económicos y administrativos.

Objetivos de la fiscalización

Partiendo de concebir como objeto de fiscalización a la empresa privada (ubicada en la categoría ente contable o unidad económica), se define que las necesidades de implementación y desarrollo de esta actividad dependen del interesado en obtener sus beneficios; son estas necesidades las que delimitan y definen los objetivos de control (en general).

Teóricamente se plantea que son tres los elementos interesados en la fiscalización de la empresa privada: el Estado, la sociedad (grupos sociales, políticos y económicos concebidos colectiva e individualmente), y la misma empresa privada (sus dueños, directivos y encargados de la administración) objeto de fiscalización.

(89) *Diccionario Enciclopédico*. Tomo V. Editorial Planeta, Barcelona, 1980, pag. 94.

Al Estado se le plantean dos objetivos generales a cumplir con la fiscalización de la empresa privada:

- a) Mantener el orden público económico y social, y
- b) Garantizar un adecuado recaudo de rentas territoriales para impulsar y distribuir equitativamente la riqueza nacional.

A la sociedad se le plantean dos objetivos generales:

- a) Lograr un clima de confianza en el mercado determinado por las actividades comerciales e industriales, y
- b) Generar una situación en la cual la consecución del interés individual y privado no atente contra el interés común.

A la empresa privada se le plantean tres objetivos generales:

- a) Garantizar la conservación (acumulación) de los bienes y derechos que representan la riqueza de la empresa.
- b) Garantizar el cumplimiento de los estatutos, los planes y acuerdos de la empresa, y
- c) Garantizar el normal desarrollo de las operaciones de la empresa.

De estos objetivos se destaca el que hace referencia a la conservación de la riqueza de los interesados en la actividad fiscalizadora, ya que este objetivo es el que identifica las diversas necesidades de quienes son beneficiarios de la fiscalización.

Tipos de fiscalización

Se han planteado diversas tipologías al respecto, las cuales convergen en tomar como base de su clasificación los elementos de la relación sujeto-objeto de fiscalización.

Cuando se plantea la tipología con base en el sujeto de fiscalización se hace referencia al origen de actividad, es decir de donde proviene su iniciativa o su desarrollo. Con base en este primer planteamiento el autor Levis Zerpa (90) plantea dos tipos de fiscalización:

(90) ZERPA, Levis Ignacio. *La Fiscalización de la Sociedad Anónima mediante comisarios en el derecho venezolano*. Colección Esquema, Universidad Central de Venezuela. División de Publicaciones, Caracas, 1976, pág. 11.

- a) Externa: Es la que desarrolla el Estado a través de sus órganos y puede ser a su vez, administrativa (la desarrollan órganos de la administración pública) o judicial (la desarrollan órganos encargados de la función jurisdiccional); la fiscalización externa administrativa se desarrolla a través de Superintendencias y Cámaras de Comercio, mientras que la judicial se desarrolla a través de un Juez de Comercio. Zerpa denomina esta fiscalización como externa o pública.
- b) Interna: Es la que desarrolla el dueño de la empresa (socio) y puede ser individual (la desarrolla de manera directa el socio) o "por medio de un órgano especial en cuya designación toma parte" (a través de la revisoría fiscal en Colombia; de comisarios en Venezuela, México y Francia; de auditores en Inglaterra y Estados Unidos, etc). Zerpa denomina esta fiscalización como interna o privada.

Cuando se plantea la tipología con base en el objeto de fiscalización (ente contable a fiscalizar) se hace referencia al punto de llegada de la actividad, es decir sobre lo cual recaen las acciones de fiscalización. Con base en este enfoque, el autor Rafael A. Cáceres y otros (91) plantean dos tipos de fiscalización:

- a) Pública: Es la que se ejerce sobre las empresas en las que el Estado tiene invertido su capital, y es desarrollada por las Contralorías en sus diversos ordenes (General de la República, Departamentales, Municipales o según el régimen de Descentralización Administrativa). Este tipo de fiscalización lo asocian los autores con el denominado control fiscal.
- b) Privada: Es la que se ejerce sobre empresas cuya actividad económica se desarrolla en el sector privado. Posteriormente Cáceres y otros realizan una subclasificación con base en el sujeto de fiscalización, concibiendo una fiscalización privada externa (desarrollada a nivel individual-socio, jurisdiccional-jueces, administrativa-superintendencias y tributario- Administración de Impuestos Nacionales) y privada interna (desarrollada a través de la Revisoría Fiscal).

Los mencionados autores aplican la subclasificación anotada tan sólo para el caso de la fiscalización privada, lo cual también tiene su aplicación en el caso de la fiscalización pública. Es necesario tener en cuenta que las empresas donde el Estado tiene invertido capital poseen sus órganos o agentes internos de fiscalización (por ejemplo: auditores fiscales), y que la Contraloría es un órgano externo de fiscalización respecto a dichas empresas.

Los cuatro tipos de fiscalización mencionados anteriormente con base en la relación sujeto-objeto de fiscalización coexisten en muchas empresas como respuesta al ordenamiento jurídico y a las necesidades que de esta forma de

(91) CÁCERES MARTINEZ, Rafael A. y LOPEZ CARVAJAL, Alvaro. *et al. Op. Cit.*, pág. 6.

control se le presentan al Estado, a la sociedad y a la misma empresa. En términos de Zerpa se dirá que en este aspecto "... se observa una gran variedad de soluciones para regular la participación del Estado y del socio" (92).

Organismos de fiscalización

Los organismos de control estatal sobre la empresa privada, desarrollan diversas formas de ejercerlo. Estos organismos desarrollan dentro de sus actividades generales de control, actividades específicas de fiscalización sobre aspectos concretos tales como la constitución legal de la empresa, su aspecto financiero, el proceso informativo-contable, etc.; estas actividades son desarrolladas por profesionales adscritos a diversas disciplinas.

Existen una serie de organismos y órganos a nivel privado, que en el marco de un control de intervención (93), desarrollan dos subtipos de control:

- a) Control de Vigilancia (Fiscalización): Desarrollado a través de un organismo formal como la revisoría fiscal; es considerado como organismo por tener definido su campo de actuación, objetivos, funciones, etc., y por gozar de la protección y reconocimiento formal del Estado colombiano.
- b) Control de Revisión (Auditoría): Desarrollado a través de órganos de control de las empresas, tales como la auditoría externa, auditoría operacional y auditoría interna; son considerados como órganos por hacer parte de una estructura de control de la empresa, dependiente de la administración.

El organismo y los órganos mencionados hacen énfasis en cierto tipo de control, así en determinado momento desarrollen otros tipos. Estos órganos (caso B) tienen como agentes a individuos de diversas profesiones, mientras que el organismo mencionado (caso A) tiene como agentes a los profesionales adscritos a la Contaduría Pública.

De los casos mencionados anteriormente, es el primero el que nos sitúa el concepto de fiscalización, y la relación Estado-Contador Público, en marco del control de la empresa privada bajo la modalidad de fiscalización.

(92) ZERPA, Levis Ignacio. *Op. Cit.*, pág. 11.

(93) Taxonomía presentada según la esfera Jurídico Económica de aplicación del control, por Mantilla Samuel A. Control por áreas. En: *Revista Facultad de Contaduría Pública*. Universidad Autónoma de Bucaramanga, 1989, pág. 11.

El contador público como agente de fiscalización

La Revisoría Fiscal se concibe en nuestro medio como una institución (organismo, órgano o figura) de control, que hace énfasis en actividades de fiscalización, con un carácter privado a nivel interno de la empresa.

La institución de la Revisoría Fiscal está fundamentada en la filosofía latina de control económico, abanderada por países como Francia, Italia y España.

Esta institución nos ubica la relación Estado-Contador Público y surge de la necesidad de mantener el orden público, social, económico y garantizar un adecuado recaudo (a nivel del Estado), lo mismo que de la necesidad de proteger los intereses de los accionistas y preservar el patrimonio social, entre otros (a nivel de la empresa).

Por esta razón y retomando los elementos de información contable y fe pública se considera válido el concepto que sobre la institución, desarrolla el investigador Rafael Franco Ruz (94):

La Revisoría Fiscal es una institución de control integral que cumple acciones de intervencionismo de Estado y control privado otorgando garantía de la fidedignidad de los informes que suscribe, tipificando en quien la ejerce la investidura de juez de los hechos económicos a través de la facultad de control jurídico normativo y notario de los actos administrativos a través de la fe pública.

Cabe destacar de este concepto la investidura que toma el agente de la Revisoría Fiscal. El agente que da vida o que desarrolla esta institución en Colombia, es el Contador Público, y así lo determina la ley, aunque ésta permite agentes diferentes al contador público en caso de revisorías fiscales potestativas (en sociedades en donde la provisión del cargo no sea exigida por la ley). El Contador Público es un agente de fiscalización privada que debe cumplir actividades de fiscalización pública (social), invocando así un control mixto sobre la empresa privada.

En otros países, comparando su legislación comercial en cuanto al control de la empresa privada, encontramos la expresión del agente de fiscalización

acorde con las necesidades de su estructura económica. Instituciones y concepción de agente de fiscalización están en muchos casos influenciadas por las tendencias latina (proveniente de Francia, Italia o España) y anglosajona (proveniente de Inglaterra y los Estados Unidos), determinando situaciones de crisis cuando la influencia es paralela.

Algunas de las expresiones del agente de fiscalización en el derecho comparado son:

- a) Contralor (contraleurs) en Suiza
- b) Censor de Cuentas en España, Bélgica y Holanda
- c) Síndico en Italia, Argentina, Uruguay y Paraguay
- d) Comisario de Cuentas (commisaires) en Francia, México, Ecuador y Venezuela
- e) Auditor en los Estados Unidos e Inglaterra
- f) Miembro del Consejo de Vigilancia en Perú
- g) Miembro del Consejo Fiscal en Brasil
- h) Inspectores de Cuentas o Miembro de las Juntas de vigilancia en Chile, y
- i) Miembro de los Cuerpos Consultivos y de Fiscalización en Alemania.

Dinámica de la fiscalización del Estado a través del contador público

Antecedentes a 1923: ancestro de una necesidad

En razón del proceso que se ha denominado "descubrimiento y conquista de América", los sistemas de organización (social, económica y política) y los esquemas de valores, tributos y control de los aborígenes de la América Latina fueron suplantados por los del imperio monárquico español.

España trajo a América Latina los controles que considero conveniente implantar para el adecuado recaudo de tributos y luego para intervenir la actividad mercantil. Dichos controles requerían, para su desarrollo, de personas con capacidad y dignas de confianza que garantizaran la destinación de recursos obtenidos en América para las arcas españolas.

En una obra denominada "Teatro de la legislación universal de España e Indias" se dan algunas definiciones y se plantean atribuciones y responsabilidades de control:

Al mismo tiempo que es tan necesaria en un Estado, que no puede excusarse, la imposición de tributos, para ocurrir á sus gastos precisos y cargas indispensables; la exacción, administración y distribución de ellos son susceptibles

(94) *Un enfoque integral de la Revisoría Fiscal*. Seminario Colegio Colombiano de Contadores Públicos. Bucaramanga Octubre 20, 21, 22 y 23 de 1988, pág. 32.

de infinitos fraudes, de los cuales no sólo pueden originarse graves males a los pueblos en común y a los contribuyentes en particular, sino a los Príncipes en el desfalco y abuso de su Real Patrimonio..." (95)

En la anterior cita se destaca la necesidad de fiscalización con base en los intereses diversos (público, privado y estatal) que suelen presentarse en el sistema económico de un Estado monárquico.

El control de fiscalización era ejercido por un Consejo denominado "Contaduría Mayor o de Hacienda", el cual estaba compuesto por Ministros denominados "Contadores, Oidores o Consejeros". Estos contadores eran elegidos bajo ordenanza, teniendo que ejercer su cargo bajo juramento, y su importancia era tal que muchos documentos (listas de cuentas, relaciones de cuentas, copias de tanteos, etc.) debían pasar por sus manos antes de ser enviados al Consejo mencionado, y muchas dudas que no llegasen a pleito debían ser resueltas por ellos en caso de no corresponder al derecho.

Hasta aquí encontramos la relación Estado- Contador en el marco de la fiscalización a nivel público, es decir respecto a la guarda y recaudo de la hacienda de la monarquía española.

Posteriormente se plantea un esquema de control sobre la actividad de los comerciantes conocido como las Ordenanzas de Bilbao, las cuales tuvieron vigencia inicialmente en esta ciudad española, luego en todo el territorio español y finalmente en las Colonias españolas.

En la época de post-independencia y hasta 1853, las ordenanzas de Bilbao permanecieron como esquema de control sobre la actividad mercantil privada, al no contrariar la esencia del nuevo Estado Republicano.

En el artículo 180 de la constitución de 1821 se establece la vigilancia de la gestión fiscal administrativa, por lo cual mediante la ley del 6 de octubre se crea la contaduría general de hacienda, integrada por cinco contadores generales y un mínimo personal subalterno cuyo nombramiento lo haría el Gobierno Nacional. Encontramos, aquí, el término "Contaduría" asociado con el interés público; luego se denominaría "Corte de Cuentas", "Oficina general de cuentas" y, posteriormente, "Contraloría". Esta "Contaduría" es retomada por la ley del 21 de marzo de 1832 (crea la Contaduría General de hacienda y establece prohibiciones a funcionarios públicos para ejercer actividades comerciales), por el decreto del 18 de abril del mismo año (establece funciones del contador mayor

y su auxiliar, y fija la duración del cargo) y por el decreto de 21 de abril del mismo año (funciones de los empleados de la Contaduría y el orden de sus trabajos).

La ley del 29 de mayo de 1833 crea el tribunal especial de comercio en las capitales de las provincias del Estado. En el período de gobierno del general Francisco de Paula Santander se interpreta el papel interventor del Estado sobre la actividad mercantil. Posteriormente la ley del 4 de mayo de 1852 hace referencia a tribunales de comercio (los establece) y a procedimientos en los juicios mercantiles.

En 1858 la nueva Constitución Nacional (artículo 15, ordinal 13) otorga la regulación del comercio interior a cada uno de los estados federados, dejando al gobierno general lo concerniente a la legislación marítima y al comercio exterior y costanero, así como el "mantenimiento de la libertad de comercio entre las diversas entidades seccionales".

Las Constituciones de 1858 y 1863 facultaron a los estados soberanos (Cundinamarca, Panamá, Antioquia, Santander y Cauca) para dictar su propia legislación comercial, dejando al gobierno central lo referente al comercio exterior y costanero. En razón a lo anterior, Cundinamarca y Panamá expiden sus respectivos códigos de comercio, Santander y Cauca retoman el de Cundinamarca con ligeras variaciones y Antioquia se rige por el de 1853.

Debido a la conmoción social y política que empieza a desestabilizar el orden público constitucional se impone la Constitución de 1886, emprendida por Rafael Núñez en el marco de la Regeneración. Esta Constitución reemplaza la de 1863, restablece la República Unitaria (centralista) y su vigencia llega hasta nuestros días.

En su artículo 38 (vigente actualmente) plantea un mecanismo de control del Estado bajo la forma de inspección ocular de libros y documentos contables para garantizar un adecuado recaudo de los recursos fiscales.

En 1887 la ley 57 del 15 de abril (sobre adopción de códigos y unificación de la legislación nacional) retoma el antiguo Código de Comercio Terrestre (de Panamá) y en particular su artículo 562 en el cual se facultaba al poder ejecutivo para "... nombrar un comisario que vigile las operaciones de los administradores y le dé cuenta de la inejecución o infracción de los estatutos. El comisario será pagado por la compañía". (Caso de Sociedades Anónimas) (96).

(95) "La Contabilidad en la Historia". En *Boletín Interamericano de Contabilidad*, No. 15. Conferencia Interamericana de contabilidad, México, Mayo-Julio, 1972, pág. 11.

(96) CARDONA A., John. "La contabilidad a través del derecho comercial colombiano". En *Revista Contaduría*, No. 11, Universidad de Antioquia, Medellín, Septiembre de 1987, pág. 35.

La ley en mención retoma el Código de Comercio de Panamá (1869) y el nacional sobre la materia (1884) a nivel marítimo, adicionándole un "título único" sobre Bancos (Art. 46 al 62). En su artículo 60 faculta al gobierno para controlar (inspeccionar y vigilar) los establecimientos bancarios.

En el artículo 1 de la ley 27 del 21 de febrero de 1888 (ley que reforma el Código de Comercio del 87) se le otorgan facultades de control sobre la empresa privada al ejecutivo:

El gobierno, por graves motivos de necesidad pública, y previo dictamen del consejo de ministros, ejercerá en lo sucesivo la suprema inspección sobre todas las compañías anónimas organizadas y radicadas en el país, o que se organicen y radiquen en adelante, a las cuales haya otorgado u otorgue la República subvenciones o auxilios en dinero, tierras baldías, exención de derechos de aduana u otras concesiones o que hayan recibido o reciban auxilios semejantes de otras entidades políticas".

En el artículo 2 de esta ley se describe el papel de inspección del gobierno en los siguientes términos:

El derecho de inspección consiste en la facultad de examinar por medio de sus agentes cuando lo estime necesario el gobierno, los trabajos de dichas compañías, sus libros, cuentas, contratos y demás operaciones y documentos. En consecuencia, los gerentes y demás empleados encargados de la dirección o administración, deberán poner a disposición del respectivo agente comisionado todos los datos a que se refiere este artículo y facilitarle el examen de los mencionados trabajos y operaciones".

El artículo anterior contiene elementos importantes de control tales como el agente, la revisión y la colaboración obligatoria.

Por su parte el artículo 3 le otorga facultades al Presidente de la República, para intervenir en el aspecto administrativo y de constitución legal de la empresa; en esa medida puede participar en la elección de estamentos directivos, verificar los estatutos y aprobar (desaprobar) nombramientos de los estamentos directivos.

Mediante ley 111 de 1890 se autoriza al gobierno para crear las Cámaras de Comercio, y se señalan algunas de las funciones a cumplir por estas, dejando al ejecutivo la facultad amplia de reglamentarlas; sin embargo la claridad en la orientación de estos organismos se espera hasta 1931. Esta ley intenta llenar un vacío de control sobre la empresa privada, frenando la proliferación de empresas constituidas sin mayores requisitos. Estas Cámaras de comercio entran a reemplazar, en su función, a los tribunales de comercio.

Por medio de la ley 42 del 15 de noviembre de 1898 se reemplazan los artículos 552 (sobre contenido de la escritura de sociedad anónima) y 582 (sobre

conformación y elección de los administradores de la sociedad anónima) del Código de Comercio.

Hasta ese momento el país era sacudido por las consecuencias de las guerras civiles de 1895 y la de los mil días (1899-1902). Para el Estado, esto significaba la desestabilización de su presupuesto y una posible crisis fiscal en razón a las grandes sumas de dinero que representaban sus gastos militares; se veía entonces, el Estado, impedido para preocuparse por medidas de control económico que aportaran desarrollo al país, desde una perspectiva intervencionista:

"El conflicto político-militar coaccionaba la intervención estatal, imprimiéndole un rumbo que lejos de contribuir al desarrollo, creaba mayores problemas que entorpecían su desenvolvimiento" (97).

En 1906 se expiden los Decretos-legislativos 2 (adiciona el título VII del libro II del Código de Comercio) y 37 (adiciona al anterior), los cuales hacen referencia al control sobre la empresa privada con domicilio en el extranjero, exigiendo protocolización del documento de su fundación, tener un representante legal, registrar ante juzgado de circuito el extracto de escrituras y estatutos, etc. (para el primer caso), y exigiendo representante legal y publicación del extracto de las escrituras y sus estatutos en un periódico oficial a nivel departamental y en el Diario Oficial (para el segundo caso). El primero de los decretos legislativos mencionados, exige rubricar (registrar) los libros de contabilidad en la respectiva Cámara de Comercio.

La ley 4 de 1907 introduce una figura (agente) llamada inspector para la industria pública de transportes; en su artículo 1 se expresa que:

El poder ejecutivo tiene inspección sobre todas las empresas públicas de conducciones o transportes, derechos que ejerce el Ministerio de Obras Públicas y Fomento por medio de agentes encargados, unos de la inspección técnica y otros de la administrativa.

Aunque esta norma no se refiere específicamente al control de la empresa privada, es necesario tenerla en cuenta ya que se refiere a agentes encargados de la inspección en lo referente a la "explotación comercial, a las relaciones entre el público y los empleados de la empresa... a la acción y vigilancia que al gobierno compete ejercer sobre este personal...".

En 1914 estalla la primera guerra mundial, y la frágil estructura económica del país se desestabiliza en razón a que los ingresos por concepto de aranceles aduaneros se merman, disminuyen las importaciones y las exportaciones, no

(97) TOVAR ZAMBRANO, Bernardo. *Op. Cit.* pág. 31.

opera el crédito externo, se presenta alza de precios, el nivel de desocupación se eleva, etc. La economía del país fundamentada en el comercio del café se vio afectada y el Estado entró en un período de crisis que intentaba frenar a partir del desarrollo del sector industrial y del agrario (98). Pese a esta situación, la industria nacional se vio favorecida debido a la ausencia de competencia extranjera; igualmente se presentó un auge de las empresas dedicadas al sector industrial, en razón al incremento del mercado interno.

El proceso de gravámenes que había empezado en los albores de la primera guerra mundial con los impuestos al consumo de productos suntuarios importados (licores, perfumes, cigarrillos, etc), y que continuó con el impuesto a la cerveza nacional, las gaseosas (luego se eliminaron), los fósforos y algunos productos medicinales, continuaba con la ley 56 de 1918 que impone el impuesto sobre la renta como una alternativa para remediar la crisis fiscal del Estado.

Las anteriores normas nos indican la presencia de la necesidad de fiscalizar y controlar la empresa privada por parte del Estado. Se empieza por plantear la creación de organismos de control público que garanticen la existencia del Estado, para luego hacer énfasis en organismos de control privado que garanticen la permanencia del ente estatal.

Desde ya se destaca la importancia de la sociedad anónima en el contexto económico nacional, como canal captador de recursos privados (ahorro público), así mismo se resalta la importancia de la fiscalización y control de éstas a través de ciertos agentes que, a fuerza de costumbre mercantil, desarrollaban estas labores de confianza teniendo en cuenta que "...la naturaleza de la estructura administrativa hace imposible que los dueños controlen el comportamiento de los administradores completamente, o inclusive, que éstos controlen completamente a aquellos que están en niveles inferiores" (99).

1923-1931: la justificación de una institución

Mediante la ley 60 de 1922 el gobierno fue facultado para contratar una misión de expertos en asuntos de administración pública, la cual tomó, posteriormente, el carácter de misión de consejeros financieros para asesorar al gobierno colombiano en la preparación de proyectos o leyes que tuvieran como objetivo formal "la reorganización de los servicios, rentas e impuestos nacionales".

En este momento el Estado tenía un deficiente control sobre el sector financiero y más específicamente sobre la actividad bancaria, siendo necesaria

(98) Ver: "La Economía Nacional y la Crisis de la Primera Guerra Mundial". En: Tovar Zambrano, Hernando. *Op. Cit.*

(99) MANSÉN, Joseph y DANNS, Anthony "Una Teoría de las grandes empresas". En: *Boletín Comisión Nacional de Valores*, Vol. 6 No. 6, Bogotá, 1989, pág. 21.

una reforma. Así lo conceptuaba la Misión Kemmerer en la exposición de motivos del proyecto de ley sobre establecimientos bancarios: en el numeral 2 menciona que la supervigilancia bancaria es defectuosa por los bajos sueldos devengados por el personal directivo y encargado de la supervigilancia, por la ausencia de revisiones frecuentes, por la inexistencia de autoridad en los agentes supervigilantes para efectos de obligar y penalizar a los bancos, etc.

La misión centraliza el problema en la información financiera, así como en la multiplicidad de funciones y la falta de liquidez de las entidades bancarias. Como alternativa de solución se expide la ley 45 de 1923 "sobre establecimientos bancarios", la cual introduce una "sección bancaria" en el Ministerio del Tesoro con el fin de supervigilar la actividad bancaria bajo la dirección del Superintendente Bancario.

Este viraje de control hacia esquemas bien definidos se complementa con la ley 25 (orgánica del Banco de la República), cuyo proceso empieza en 1909 con la orden de liquidación del Banco Central de Colombia como emisor (ley 69) para dar paso a la junta de conversión, y luego expedir el estatuto orgánico de la banca central (ley 30 de 1922).

Otras normas que tuvieron como base de expedición las recomendaciones de la Misión Kemmerer, fueron la ley 42 (organización de la contabilidad nacional y creación de la Contraloría General de la República), la ley 34 (presupuesto nacional) y la ley 46 (instrumentos negociables).

Es importante tener en cuenta algunos aspectos de la exposición de motivos del proyecto de ley "sobre reorganización de la contabilidad nacional y creación del Departamento de Contraloría". Se menciona que deben establecerse esquemas de control o "medios sencillos y efectivos para saber en cada momento si tales reglas han sido obedecidas", este control se ejercía por medio de un sistema de contabilidad y de inspección que no era el mejor; "...una de las mejoras en los métodos de contabilidad y de revisión han sido la separación gradual de las funciones de revisión y de las de administración, y va siendo cada día más común tener un contralor o inspector nombrado por los accionistas de una corporación, en vez de serlo por los empleados superiores de la compañía".

La misión plantea unas fases de control en los siguientes términos:

"El proyecto establece, hasta donde es posible, un examen previo de las cuentas, en vez de un examen posterior... fija de manera definitiva la responsabilidad y deberes de los empleados, contadores y de manejo".

Finalmente la misión critica el envío de los libros de contabilidad a la Corte de Cuentas y propone que "permanezcan en la oficina a que pertenecen y si

fuera necesario hacer algún examen sobre ellos, deberá efectuarse por un Auditor Seccional".

En 1927 se presenta un proyecto de ley que intentaba reglamentar las sociedades anónimas. En la exposición de motivos de este proyecto se destaca la importancia de las sociedades anónimas en el desarrollo económico del país considerando que apoyan el comercio, la industria y la agricultura. Pretende, esta norma, evitar la conformación de monopolios (trust, ligas o combinaciones "en provecho personal y en perjuicio de los pequeños accionistas, quienes por razón de las pocas acciones que poseen, no tienen acceso a las directivas, ni pueden obtener datos precisos sobre la marcha de la empresa", se intenta un control que beneficie al "...público en general y muy especialmente para los pequeños accionistas, quienes a pesar de haber contribuido con una cuota parte a la formación del capital social, frecuentemente son explotados por los mismos accionistas en grande de la misma sociedad".

En 1928 dada la creciente captación de ahorro privado a través de las sociedades anónimas, el mercado de valores se incentiva y, el 28 de Noviembre, se funda la Bolsa de Bogotá. Se pretendía crear un verdadero mercado de valores que contribuyera al desarrollo del país con base en el creciente número de inversionistas en búsqueda de capitales más representativos.

En 1929 estalla la gran crisis económica que afecta al mundo, la cual le representa a Colombia el descenso del comercio exterior, la disminución de impuestos aduaneros y de los recursos del Estado, la paralización de las industrias y de obras públicas, el marcado desempleo, la baja de precios del café, etc.

En agosto de 1930 el gobierno contrata, de nuevo, los servicios de la Misión Kemmerer, la cual presentó en esta segunda asistencia dos proyectos: Uno modificatorio de la ley 31 de 1923 (sobre formación y fuerza restrictiva del presupuesto) que se convierte en la ley 64 de 1931, y otro que revisa la ley 42 de 1923 (orgánica de la Contraloría Nacional) que, luego de cambios parciales, se convierte en el decreto-ley 911 de 1932.

La ley 28 de 1931 se refiere a Cámaras de Comercio, cuyo proceso de formación empieza en 1890 con la ley 111. En la exposición de motivos de esta ley se argumentaba que debido a la deficiencia de las leyes y a la desorganización del comercio se ocasionaba la competencia desleal "que perjudica al Fisco y al comercio honorable". Entre las fallas que se argumentan en el proyecto para justificar la existencia de las Cámaras de Comercio se destacan dos:

a) "Nuestro comercio está expuesto a las irrupciones de todo género de comerciantes extranjeros a quienes no se exige formalidad alguna para abrir negocios; también ocurre que un ramo tan importante puede ser explotado por quien

quiera sin requisito alguno". En este caso se plantea como alternativa de solución el Registro Público. (100).

b) Se hacía registro de libros de comercio pero no de sociedades; argumenta el proyecto que "Si el registro de los libros de comercio puede hacerse en las Cámaras de Comercio, el registro de las sociedades también debe hacerse por esas entidades. Las Cámaras de Comercio son más accesibles que los juzgados y deben tener más control en lo que a registros e informaciones de comercio se refiere, que la que interesa a los jueces" (101).

Esta ley en mención es reformada en su artículo 46 por la ley 57 de 1931 en su artículo 57. Exige la ley llevar los libros de contabilidad en idioma español.

Todas estas normas justificaban la necesidad de una institución de control de la empresa privada a partir del control del Estado como empresa. Muchas normas de control privado han surgido precisamente como una extensión u homologación de las de control a nivel público.

1931-1956: una institución con agente empírico

En 1931 se expide la ley 58 "Por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones". El proyecto fue presentado en 1927, en un período caracterizado por el gran déficit fiscal del Estado colombiano; se argumentó la importancia del control sobre este tipo de sociedades en los siguientes términos:

Es evidente el beneficio que obtienen el comercio, la industria y la agricultura del país con el funcionamiento de sociedades anónimas, las cuales representan un papel importantísimo en la economía moderna, pues muchas de las grandes obras de progreso no se habrían llevado a efecto sin la existencia de estas sociedades" (102).

En el proyecto inicial de la ley se perseguía tan solo la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas como "órgano administrativo y comercial" al que se encomendaría, en forma particular, "la ejecución del mandato legal" lo mismo que "el pliego que gobierne, ajuste y regule las sociedades anónimas" (103).

(100) Véase *Historia de las Leyes*. Tomo XX. Año 1931, pág. 8.

(101) *Ibid.*, pág. 10.

(102) Exposición de motivos del Proyecto de Ley "Por el cual se reglamentan las Sociedades Anónimas" "Anales de la Cámara de Representantes". Nus. 38-39, pág. 303.

(103) Exposición de motivos en *Historia de las Leyes*. Tomo XXVI bis-2. Imprenta Nacional. Bogotá, pág. 7.

En vista de que el proyecto de ley mencionado buscaba generar una estructura que garantizara (diera confianza para) la inversión en este tipo de sociedades, su alcance se amplió a los órganos de dirección y a algunos aspectos que garantizaran el normal funcionamiento de estas sociedades. En ese sentido el articulado fue ampliado de 25 a 47, anexándole al 24 un párrafo en el que se eximía del pago de una contribución a las empresas que reunieran ciertos requisitos; los objetivos del texto inicial fueron complementados por esta serie de nuevos artículos.

De la exposición de motivos se destacan, igualmente, estos aspectos:

- a) Se persigue un órgano jurídico de actividad que "estimule y fecunde" las sociedades anónimas y "en el cual puedan hallar inversión segura los dineros del pueblo, como verdadero tributario de la grandeza nacional" (104).
- b) Se pretende crear una estructura jurídica "que proteja a los ahorradores, que les brinde seguridad y confianza, y sobre la cual ejerce el Estado una continua vigilancia y un severo gobierno" (105).

La razón era que existía un consenso respecto a que invertir en una sociedad era equivalente a "pérdida, fracaso y estafa". Este menosprecio por las compañías hacía necesaria la presencia de la estructura de control propuesta, pues "cuando el público desconfía de la inversión social, lo hace porque sabe que nuestro régimen actual de sociedades no brinda seguridad ni da provechoso empleo a los capitales, y los expone en cambio a riesgos continuos, bajo el arbitrario manejo de un individualismo sin Dios, ley ni rey, ante el cual el Estado permanece impasible" (106).

- c) Se considera que la organización de la bolsa de valores contribuye a "moralizar el mercado de acciones, evitando la especulación... para inspirar confianza al público inversionista", pero esto no bastaba para lograr la "confianza pública".

Ya desde 1928 la Bolsa de Bogotá cumplía un papel de ente regulador del mercado de valores, especialmente de acciones. Ahora con esta Ley se pretende controlar a las Sociedades Anónimas, pues esta forma asociativa "es sin duda la estructura jurídica y comercial que más se presta y acomoda para agrupar

(104) *Ibid.*, pág. 8.

(105) *Ibid.*, pág. 8.

(106) *Ibid.*, pág. 9.

(107) *Ibid.*, pág. 9.

sobre un determinado objeto los capitales y el trabajo... la mejor dotada para la cooperación del capital, y la única que estimula las inversiones del público". (107) (en el texto original menciona sociedad limitada o anónima).

El artículo 26 de la ley en mención (108) introduce la figura de Contralor o Revisor Fiscal, planteando su incompatibilidad "con cualquier otro empleo de la sociedad". Al introducir esta figura en la legislación comercial colombiana el Estado reconoce jurídicamente la labor que, a fuerza de costumbre mercantil, fue generando en las empresas una figura de fiscalización y control privado, garante del cumplimiento del mandato legal, y fiel a los intereses y objetivos de los accionistas o dueños de la empresa.

Dada la existencia de un agente en el hacer empírico, el Estado no define, en la ley mencionada, qué entiende por Revisor Fiscal o Contralor, ni qué requisitos debería reunir la persona que ejerciera este cargo; es lógico determinar, en este caso, que el Estado colombiano habilita para ejercer el cargo a quienes venían desempeñándolo en las sociedades limitada y anónima, especialmente.

Sin embargo esta ley señala incompatibilidades del Revisor Fiscal (art. 26):

...no podrá tener acciones en esta (sociedad), ni estar ligado, dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador ...

Igualmente le determina sus responsabilidades (art. 40 y 41), comprometiéndolo con la sociedad (en caso de violación o negligencia en el cumplimiento de sus deberes) y con los accionistas y acreedores de la sociedad (en caso de daños causados por incumplimiento voluntario de sus deberes); esta responsabilidad se la dan a compartir, al revisor fiscal, con los miembros de la administración.

En el art. 46 se le otorga a la Superintendencia creada por esta ley, la facultad de crear la institución de los Contadores Juramentados, a los cuales se les asignan funciones específicas de revisión, liquidación, valuación y otras por fijar, recibiendo una retribución de la sociedad interesada por intermedio de la mencionada Superintendencia. Complementario a este esquema de control la ley contempla la participación particular (Societal) en la vigilancia de las sociedades anónimas (art. 21):

Cualquier ciudadano podrá denunciar ante el Superintendente las irregularidades y violaciones legales en que incurran las sociedades anónimas y solicitar su disolución o retiro de la bolsa cuando compruebe que han caído en cualquiera de las causales que autorizan tales sanciones.

(108) Fue anexado junto a otros artículos al proyecto inicial, en sesión del Senado del 2 de Marzo de 1931, luego de haber sido aprobado el texto inicial.

Fis obvio que este ciudadano puede asumir providencialmente el papel de agente auxiliar de una institución de control estatal.

Luego de múltiples debates el proyecto fue enviado, para su promulgación, al Presidente Olaya Herrera el 5 de mayo de 1931, siendo objetado por razones de vigencia de la ley, pues se atravesaba por "un período de reajuste en todas las actividades económicas" lo cual hacía "impropicio el momento para un cambio", y por razones de ubicación en el poder ejecutivo de la Superintendencia de Sociedades Anónimas, ya que ésta se adscribía al Ministerio de Hacienda y Crédito Público debiendo hacerlo, más bien, al Ministerio de Industrias "pues aquel Ministerio se halla íntimamente vinculado al desarrollo y fomento de las sociedades que se van a fiscalizar y vigilar" (109).

Estas objeciones fueron aceptadas por el Congreso de la República, y la ley fue promulgada el 5 de mayo de 1931 para entrar en vigencia a partir del 1 de enero de 1932. Sin embargo fue suspendida indefinidamente mediante ley 134 de 1931, y mediante ley 128 de 1936 (Art. 15) se aplazó su vigencia para el 1 de septiembre de 1937, "...si antes no ha entrado a regir una nueva ley sobre Superintendencia de Sociedades Anónimas".

Estos continuos aplazamientos de la ley 58 de 1931 indican claramente la dificultad para controlar la Sociedad Anónima, como empresa privada, por parte del Estado. Esta norma representaba una acentuada tendencia interventora del Estado, dando un viraje a su política de *laissez-faire*. Respecto a esta norma Hommes expresa que

En 1931 se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas, y su función comprendía la de protección de los accionistas de las Sociedades Anónimas contra artificios financieros. Esta ley fue combatida por los representantes de los gremios industriales quizás porque los empresarios utilizaban más la sociedad anónima como instrumento de apalancamiento financiero, que como vehículo de apertura de su propiedad a un público accionista. El debate sobre esta ley se planteó en términos ideológicos y se presentó ante el público como un enfrentamiento entre la libertad de empresa y la intervención estatal de corte radical (110).

Con base en un proyecto que presentó la Misión Kemmerer, en su segunda asesoría a Colombia, se expide la ley 81 de 1931 -orgánica del impuesto sobre la renta- que modifica, en parte, la concepción que de éste se sustentaba en épocas anteriores.

(109) Ver: "Mensaje de Objeciones" En: Historia de las Leyes. Tomo XVII Bis-2. Imprenta Nacional. Bogotá, Cit. págs. 57 y 58.

(110) HOMMES, Rudolf. *Evolución histórica del mercado de acciones en Colombia*. Mimeo.

El Estado Colombiano intentaba frenar su déficit fiscal con base en el impuesto y el crédito internacional; para esta época el Banco de la República tenía como política no facilitarle recursos en préstamo al gobierno colombiano.

Esta norma determina la posibilidad de formar un equipo de Auditores, Inspectores y Empleados para determinar eficazmente la renta gravable de los contribuyentes, el cual estaría bajo la dirección del Administrador de Hacienda Nacional de cada Departamento (art. 12). Retoma, del proyecto de Esteban Jaramillo, la posibilidad de que el Director General o los Administradores Departamentales contaran con la colaboración de los empleados municipales (Alcalde, Personero o Tesorero) en el suministro de información relativa a los contribuyentes con el fin de tasar eficazmente el impuesto.

El papel de los contadores en el desarrollo de esta ley fue importante ya que fueron ellos los que brindaron la información pertinente, y contribuyeron a dinamizar el control sobre el recaudo del tributo.

En este período se debe destacar la importancia de la asociación de capitales a través de la sociedad anónima, ya que en esta época de crisis fue la que dispuso sus recursos para el desarrollo de la industria colombiana. De aquí hasta los sesenta, la sociedad anónima ocupará un lugar de privilegio: "La sociedad anónima gozó desde 1930 hasta bien entrado el decenio de los sesenta del virtual monopolio del ahorro de la clase media, por que no existía mejor alternativa que las acciones" (111).

En 1932 una asamblea de comerciantes e industriales (que contó con delegados de todas las Cámaras de Comercio del país) aprueba un proyecto de revisión del código de comercio a fin de que respondiera al desarrollo de la economía nacional; dicho proyecto dio paso a la ley 73 de 1935 disponiendo la creación de "una comisión encargada de adelantar la revisión general del Código de Comercio, a fin de dotar al país de una legislación completa y moderna sobre la materia" (art. 1).

La comisión creada en virtud de esta ley redactó tres proyectos (Sociedades Anónimas, instrumentos negociables y quiebras), de los cuales sólo el de quiebras se convirtió en ley (Decreto-Ley 750 de 1940) perdiendo su vigencia por inexecutable en mayo de 1969.

(111) HOMMES, Rudolf. "La sociedad anónima en Colombia: herramientas para el análisis". En: *El Sistema Financiero y el Desarrollo en Colombia*. Universidad Nacional de Colombia. Bogotá, Agosto, 1982, pág. 39.

El proyecto inicial de la ley 73 de 1935 expresaba la intención de restablecer la Superintendencia de Sociedades Anónimas (creada por la ley 58 de 1931), pero el artículo fue retirado por que "no corresponde propiamente a la idea y espíritu del proyecto" y proponen incorporarlo en otro proyecto dada su urgencia y conveniencia. Al proyecto inicial se le adicionaron dos artículos (6 y 7) que hacen referencia al agente de fiscalización privada.

El artículo 6 exige a toda sociedad anónima tener "... necesariamente un revisor fiscal" al cual se le encomiendan funciones de examen (operaciones, inventarios, actas, balances, etc), verificación (arqueos de caja, valores propios y en custodia de la compañía), información (de irregularidades), autorización (de balances mensuales y semestrales), al igual que tener la certeza de la correspondencia entre estatutos y operaciones de la empresa.

El artículo 7 fue propuesto según la cita siguiente, pero aceptado sin la parte que se ha subrayado:

El revisor será nombrado por la asamblea general de accionistas para período igual al del gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales y su elección se hará por la opinión de la minoría que resulte en la elección del gerente" (112) (Se subraya).

De la parte subrayada se puede concluir el interés por democratizar las sociedades anónimas con base en una medida que intenta dar representación a las minorías en los organismos internos de fiscalización y control.

Desde 1934 el Estado colombiano impulsa su papel interventor sobre la economía controlando los diversos entes que la desarrollan:

La tendencia intervencionista del Estado es ya un hecho indiscutible, que se ha impuesto en el mundo, al mismo tiempo de que la convicción de que el Estado tiene una misión social que cumplir. ... Esa acción intervencionista será en unos casos de simple supervigilancia y en otros buscará la reorganización del sistema que la exige... (113).

El decreto 1946 de 1936 retoma en su artículo primero, las funciones del revisor fiscal mencionadas en el artículo 6 de la ley 73 de 1935. Enuncia que las sociedades anónimas deben tener un revisor fiscal con dichas funciones, como requisito para practicar o renovar su inscripción en el Registro Público de Comercio; a su vez faculta a las cámaras de comercio para exigir ese registro, en esos términos.

(112) *Memorias de la Comisión de Legislación Civil*. "Para artículos nuevos, dentro del proyecto sobre Revisión del Código de Comercio".

(113) JARAMILLO, Esteban. Citado por Tovar Z. Bernardo. En: *Op. Cit.*, pág. 222.

La ley 128 de 1936 (que en su generalidad modifica disposiciones sobre cooperativas) en su artículo 15, otorga vigencia a la ley 58 de 1931, a partir del 1 de septiembre de 1937, sin embargo llegada esta fecha la ley no había sido reglamentada, y fue con el decreto 1984 de 1939, "por el cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas", que se reglamentó. Respecto al título del decreto dice el doctor Carlos H. Pareja: "Hay un error en el título de este decreto, pues no crea sino que organiza o reglamenta la sección. La ley ya la había creado" (114).

El Superintendente de Sociedades Anónimas, en desarrollo del artículo 46 de la ley 58 de 1931 expide la resolución 531 de 1941, la cual fue aprobada por el Presidente de la República mediante decreto 1357 del 41. Este decreto establece la institución de los Contadores juramentados integrada por los contadores profesionales de acuerdo a lo dispuesto en la resolución. Determina una serie de funciones las cuales se caracterizan por ser menos administrativas que las del revisor fiscal.

El mencionado decreto en la exposición de las funciones de los Contadores Juramentados fija (en su ordinal 6) un parámetro para proveer el cargo de Revisor Fiscal, el cual consiste en designar personas con preparación y conocimiento para ello. Este es un indicio que nos plantea que ya se empieza a pensar en el Contador como profesional apto para ejercer la revisoría fiscal en las sociedades anónimas.

Posteriormente, en 1943 (marzo 27) la Corte Suprema de Justicia declara inexecutable el artículo 46 de la ley 58 de 1931, lo mismo que el decreto 1357 de 1941. En 1947 se expide la ley 5 "sobre la Revisoría Fiscal de Instituciones Oficiales de Crédito y Fomento". Pese a que su objeto de control son entidades no privadas (Banco Agrícola Hipotecario; Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero; Instituto de Crédito Territorial, etc.) es importante reseñar que se procede a reformar los estatutos de estas instituciones con el fin de que exista estipulado un revisor fiscal con funciones de vigilancia (normas legales y operaciones), inspección (visitas a oficinas o dependencias), examen (de documentos contables), e información (a la Cámara de Representantes, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Contralor y Congreso de la República).

El decreto reglamentario 2521 de 1950, al reglamentar disposiciones vigentes sobre sociedades anónimas, se refiere en su capítulo VII (Art. 134 a 141) al revisor fiscal. Se retoman las funciones estipuladas en la ley 73 de 1935 (Art. 6) y el decreto 1946 de 1936 (Art. 1).

(114) CLARKE, Alfred. *Op. Cit.*, pág. 131.

En desarrollo de la ley 47 de 1948 el gobierno colombiano celebra el contrato No. 1016 con el señor Lauchlin Currie (miembro del BIRF), quien lideraría una comisión que haría "recomendaciones específicas sobre la organización del Gobierno en las diferentes dependencias, las relaciones entre ellas, la organización del personal y, hasta donde sea posible, ayudará a implementar tales recomendaciones" (115).

Una de las recomendaciones que hizo esta misión al gobierno colombiano fue que "las funciones del revisor fiscal deben ser desarrolladas por personas que tengan capacidad teórica y práctica, y deben tener una formación académica a nivel superior de 3 a 4 años" (116).

Desde 1949 se había declarado turbado el orden público en el territorio nacional, y dentro de las atribuciones del Ejecutivo se promulga el decreto extraordinario 2373 de 1956, reglamentario de la profesión del contador público.

Esta norma menciona los tipos de contadores juramentados (inscritos y públicos), funciones que deben ser desarrolladas por los mismos, requisitos para la inscripción, casos en que se exige su autorización o firma, asimila los contadores a funcionarios públicos para efectos penales, crea la Junta Central de Contadores, establece inhabilidades e incompatibilidades, etc.

En su artículo 6 determina una serie de funciones que deben ser realizadas por los contadores juramentados, entre las que destacamos la del numeral 1: "... desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las que la ley exija ese cargo, o uno equivalente, bien bajo esa denominación o la de auditor u otra similar."

En esta norma, como vemos, se retoma la recomendación de la misión Currie y se plantea la necesidad de darle a la Revisoría Fiscal un agente especializado en fiscalización y control. La época del agente de fiscalización empírico había tocado su fin.

1956-1971: profesionalización de un agente de fiscalización

El decreto extraordinario 2373 de 1956 pierde su vigencia a partir del 7 de agosto de 1958 cuando se restablece el régimen constitucional con la Presidencia de Alberto Lleras Camargo, dando inicio al llamado Frente Nacional.

Citando a Yonel Blanco, se plantea que con este decreto legislativo "...y concretamente con el artículo 48, se inicia la era profesional del Revisor Fiscal..."

(115) *Diario Oficial*. No. 27332, pág. 918.

(116) FRANCO R. Rafael. *Reflexiones Contables*. Talleres Atenas, Armenia, pág. 156.

(117). La ley 151 de 1959, sobre empresas y establecimientos públicos descentralizados, asigna el control fiscal de estos a la Contraloría General de la República. En su artículo 5 estipula que el auditor o revisor fiscal de las empresas o instituciones en que tenga parte principal el Estado (excepto los bancos) será elegido por la asamblea de accionistas o de socios con base en una terna presentada por el Contralor General de la República; el auditor o revisor nombrará el personal subalterno y los gastos por tal concepto estarán a cargo de la empresa o institución respectiva.

El decreto 2969 de 1960 se refiere a las bolsas de valores las cuales define como establecimientos mercantiles cuyos miembros negocian valores y bienes que pueden comerciarse de igual forma. Se le otorga al Superintendente Bancario la facultad de inspeccionar y vigilar las bolsas de valores.

Mediante la ley 81 de 1960 "reorgánica del impuesto sobre la renta" se introducen algunas reformas respecto a normas anteriores. Era interés del gobierno garantizar un recaudo preciso del impuesto para solventar los gastos del Estado; se precisaba una tarifa especial para rentas de trabajo, aumento de rentas exentas, y abonos o deducciones de cierto porcentaje de la renta para todos los contribuyentes. Sin embargo este período en palabras de Perry y Cárdenas:

...se caracterizó por el deterioro más agudo de los ingresos del gobierno que ha experimentado el país en la postguerra. En efecto, la inoportuna concepción de exenciones y deducciones en la reforma tributaria de 1960 redujo los recaudos reales provenientes del impuesto a la renta" (118).

La situación hasta ese momento, con las reformas constitucional y tributaria puede plantearse, respecto a la política intervencionista del Estado, en los siguientes términos:

De ese modo con las reformas tributarias y constitucional, cristalizaba en términos explícitos formales y reales, la intervención económica del Estado, cuyo proceso de formación paulatina como tendencia lo vemos acentuarse desde la crisis de la primera Guerra Mundial, intervención que al mismo tiempo que se gestaba cumplía una función activa en el proceso de modernización capitalista del país" (119).

Al no tener un reconocimiento legal la profesión del contador público, se presentaron varios proyectos de ley que pretendían reglamentar el ejercicio de

(117) BLANCO I. Yonel. *Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal*. Tercera parte. Editorial Legis Ltda, Bogotá, 1987.

(118) PERRY, R. Guillermo y CARDENAS S. Mauricio. Citados por Laverde T. Eduardo. *La Filosofía Política de la Reforma Tributaria*. Mimeo, pág. 6.

(119) TOVAR Z. Bernardo. *Op. Cit.*, pág. 227.

la profesión contable en Colombia. Los proyectos se caracterizaron por su extensión y eran estudiados parcialmente en el Congreso, debiendo ser presentados para el siguiente período de sesiones, ya que no alcanzaban a ser aprobados en la legislatura de su presentación.

El proyecto de ley No. 150 fue uno de éstos. Aprobado por la ANDI y FENALCO para su presentación en el congreso pero no alcanzó a ser Ley de la República, debido a que la legislatura del 59 terminó y el proyecto no fue tenido en cuenta por el Senado. Este proyecto, reducido considerablemente en su articulado (de 102 a 30 artículos) fue a la postre la nueva reglamentación de la Contaduría Pública condensada en la ley 145 de 1960, vigente en la actualidad.

Uno de los aspectos prioritarios de la exposición de motivos de este proyecto de ley, destaca la importancia de la profesión a través de la cual muchas personas no sólo obtienen su sustento diario sino que además "... vienen desde hace muchos años contribuyendo al progreso nacional, al incremento de la economía y, por qué no decirlo, al control y a la moralidad tanto en el mundo de los negocios bursátiles, comerciales o industriales, como en las mismas esferas de la administración pública" (120).

En la exposición de motivos del proyecto se plantea una concepción del contador público como profesional del control y de la confianza pública dada su preparación:

Por sus aptitudes, estos profesionales son los mejores auxiliares en la función de vigilancia de las sociedades mercantiles y los más indicados para desempeñar los cargos de Revisores Fiscales y liquidadores de las mismas... (121).

El mencionado proyecto se convierte en la ley 145 de 1960 y retoma varios aspectos del decreto extraordinario 2373 de 1956 (por ejemplo: función de dar fe pública y creación de la Junta Central de Contadores). Algunos aspectos retornados son cambiados en parte (por ejemplo: Contadores públicos titulados e inscritos, a cambio de contadores juramentados, inscritos y públicos).

Pese a que la principal función que se otorga al contador público es la de dar fe pública se menciona, en la exposición de motivos, un aspecto que nos ubica la fiscalización y el control por parte de este profesional; citando la misión Currie se dice que:

Tanto para la protección de los accionistas como para la mejor información de los directores de empresas, deberían mejorarse los sistemas contables.

(120) Exposición de motivos del proyecto de ley No. 150 de 1959. En: *Historia de las Leyes*. Tomo XIV. Legislatura de 1960. Imprenta Nacional, Bogotá, 1974, pag. 278.

(121) *Ibid.*, pag. 282.

Las disposiciones legales vigentes asignadas a los Revisores Fiscales deberían precisarse en forma objetiva y seleccionar cuidadosamente las firmas y las personas que se ocupan de esa actividad. Además deben hacerse esfuerzos para elevar la profesión de contabilistas, exigiendo que para desempeñar esta actividad sea necesario tomar un curso especial de tres o cuatro años y aprobar los exámenes respectivos" (122).

En este sentido la ley en mención, en su artículo 8 numeral 1, exige la calidad de contador público, "para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la ley exija la provisión de ese o uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de Auditor u otra similar". Esta exigencia se retoma para la legislación cooperativa con el Decreto 1598 de 1963, el cual en su artículo 47 plantea que "La revisión fiscal y contable podrá estar a cargo de un auditor nombrado por la Asamblea... Las cooperativas cuyo patrimonio sea o exceda de \$500.000.00 estarán obligadas a nombrar un auditor que deberá ser contador público juramentado...".

En 1963 mediante la ley 21 se faculta al Presidente de la República para revisar y reformar algunos aspectos relativos a la estructura administrativa del Estado (coordinar estructuras y funciones, y modificar métodos, procedimientos y organización de entidades y dependencias nacionales), del presupuesto nacional (reformar sus normas orgánicas), del tesoro público (dictar normas en materia tributaria); para establecer impuestos nacionales sobre ventas de artículos terminados, para dictar disposiciones sobre inventarios de artículos terminados, y para dictar disposiciones sobre inventarios de artículos que pudiesen llevar a especulación y alza consecuyente, etc.

Mediante el decreto 3307 de 1963 se pretende tomar medidas sobre monopolios y precios, lo cual ya tenía un comienzo con la ley 155 de 1959. Esta norma nos indica un intento de intervención estatal sobre la economía nacional.

El decreto 1302 de 1964 reglamenta la ley 155 de 1959, mostrando el concepto de una intervención estatal acentuada que garantiza un mercado de libre competencia y dando coherencia a la norma mencionada anteriormente. Esta norma define en términos generales el papel de la Superintendencia de Regulación Económica frente a la necesidad estatal de garantizar un mercado libre y lo define en términos de exigir ciertos documentos, estudiarlos, vigilar empresas, delegar funciones en gobernadores o alcaldes, otorgar autorización para fusión de sociedades, etc., en el marco de una fuerte intervención estatal sobre la economía nacional. Este decreto define, además, los sectores básicos de

(122) *Ibid.*, pag. 295.

producción de bienes y servicios, documentación que deberían enviar las empresas sometidas a la intervención de la Superintendencia de Regulación Económica, información a enviar en caso de fusiones, etc.

Un diagnóstico de esta época puede plantearse en los siguientes términos:

Hasta 1967, las inversiones extranjeras, no estaban sometidas a mayores controles con relación a la política cambiaria. El estatuto de control de cambios fijaría, además de incentivos especiales a los inversionistas vinculados a la actividad exportadora, un control a la forma de inversión (en bienes de capital, en materia prima, en divisas o en reinversión de utilidades) en función de los efectos esperados sobre el aparato económico. ... en cuanto al andamiaje institucional habría que mencionar la creación del Fondo de Promoción de Exportaciones, la de un seguro a las exportaciones, el ingreso al Pacto Andino y el establecimiento de puertos libres, es decir, un sistema administrativo que permite la rígida intervención del Estado en la actividad exportadora (123).

Mediante el decreto-ley 410 de 1971 se promulga el tercer código de comercio que ha tenido nuestro país y en él se hace alusión al revisor fiscal dentro del esquema de control sobre la empresa privada.

1971-1981: un agente auxiliar de las entidades de control estatal

En el código de comercio promulgado en 1971 existen diversas disposiciones que se refieren al revisor fiscal (prohibiciones, obligaciones, derechos, etc.). En el capítulo VIII se expresan aspectos sobre el contador como agente de la revisoría fiscal.

En el artículo 203 se exige tener revisor fiscal a las sociedades por acciones, a las sucursales de compañías extranjeras y a aquellas en que así lo exija un número de socios cualquiera, que represente no menos del 20% del capital y que estén excluidos de la administración (en sociedades en que ésta no corresponda a todos los socios).

En el artículo 204 se establecen los órganos que tienen la capacidad de elegir al revisor fiscal, en el 210 se estipula la dependencia de éste frente a la Asamblea o Junta de Socios y en el 206 iguala su período con el de la Junta Directiva.

Con base en el artículo 207 del Código de Comercio y en el artículo 1 de la ley 145 de 1960, se pueden categorizar cinco tipos de funciones a cumplir por el revisor fiscal:

(123) BEJARANO, Jesús A. "Industrialización y Política Económica 1950-1976" En: Colombia hoy. Siglo XXI, Bogotá, pág. 247 y 248.

1. De control y vigilancia sobre:
 - Cumplimiento del contrato social (estatutos y ley)
 - Gestión de los administradores
 - Ordenes de la Asamblea y Junta Directiva, y
 - Bienes de la sociedad.
2. De prevención sobre los controles (control interno) que posca la sociedad para:
 - La custodia de valores sociales y activos de la compañía, y
 - El manejo de valores sociales y activos de la compañía.
3. De comunicación para con:
 - La sociedad en general (público)
 - El mercado o sector económico (posibles inversionistas, prestamistas y acreedores)
 - Asamblea de accionistas o Junta de socios
 - Junta directiva, presidente o gerente (según el caso), y
 - Entidades de control y vigilancia estatales.
4. De educador o impartir instrucciones para:
 - Llevar el registro contable
 - Llevar actas de la asamblea, junta de socios y junta directiva
 - Conservar la correspondencia, y
 - Conservar documentos contables soporte.
5. De garante (fe pública) sobre:
 - La información contable (documentos)
 - Actos, y hechos contables.

En el parágrafo del artículo 207 se plantea el caso en que la provisión del cargo de revisor fiscal sea potestativa, dando posibilidad de que el agente no sea un contador público necesariamente. Parece existir una contradicción con el artículo 215 pues este exige explícitamente que "el revisor fiscal deberá ser Contador Público".

En este capítulo sobre revisor fiscal, se le da a éste la posibilidad de conformar su equipo de colaboradores (art. 210), se le fijan penalizaciones (art. 212 y 216), se le da derecho a intervenir en las deliberaciones de los órganos directivos y a inspeccionar libros y papeles comerciales (art. 213), se le exige reserva sobre la información de la compañía (art. 214), se limita a cinco el número de revisorías cuando se trate de sociedades por acciones y exige a las firmas de contadores nombrar uno de estos para cada revisoría (art. 215), y se le otorga a las Superintendencias, de Sociedades y Bancaria, la facultad de imponer sanciones al Contador (art. 216).

En el título II (del libro segundo) "De la inspección y vigilancia de las sociedades", encontramos en el capítulo I la facultad que el ejecutivo delega en la Superintendencia de Sociedades:

"Artículo 266. El Presidente de la República ejercerá por medio de la Superintendencia de Sociedades la inspección y vigilancia de las sociedades comerciales no sometidas al control de la Superintendencia Bancaria..."

En el artículo 272 se permite el revisor fiscal solicitar, a la Superintendencia de Sociedades, visitas a la sociedad donde ejerce sus funciones con el fin de confirmar si se están llevando a cabo algunos aspectos que tienen relación con las funciones de ésta (cumplimiento del objeto en marco del contrato social, registro contable según normas legales y principios o reglas de la técnica contable, activos sociales reales y adecuadamente protegidos, etc.). Este punto lo podemos vincular con la función de comunicación para con las entidades de control y vigilancia estatal, donde está implícito el papel del contador como agente auxiliar de fiscalización y control (colaborando con las instituciones estatales encargadas de esta materia).

Mediante el decreto 1776 de 1973 (actualmente anulado) se reglamenta la ley 145 de 1960, y en el párrafo de su artículo 2 se exige la calidad de contador público para organizar, revisar y controlar contabilidades y para el ejercicio de actividades propias de la ciencia contable en general (exceptuando la teneduría de libros).

El decreto 638 de 1974 "revisa la organización administrativa de la Superintendencia de Sociedades" y establece en términos generales la organización y funciones de las dependencias de la Superintendencia. Igualmente menciona el carácter de esta, su responsabilidad y funciones, entre las que se destacan las siguientes:

- Ejercer la inspección necesaria sobre las sociedades mercantiles que corresponde al Presidente de la República según la Constitución Nacional (Art. 2, numeral 1).
- Practicar investigaciones administrativas de oficio a petición de parte y enviar a los jueces penales copia de las diligencias que practique, cuando de lo actuado se desprenda la posible comisión de un delito que debe investigarse.

Para el segundo semestre de 1974 la economía colombiana se desestabiliza y entra en un período de crisis. "El auge de la acumulación se vería frenado a partir de 1974, prolongándose en buena parte hasta 1976, como consecuencia de la contracción de los mercados mundiales, ocasionando una aguda recesión cuyos síntomas empiezan a manifestarse en el segundo semestre de 1974" (124).

Teniendo en cuenta la situación anterior y argumentando 6 puntos (la inflación y el alza en el costo de vida, la desvalorización de la moneda y de los salarios reales, la amenaza al orden económico y social del país, etc.) el gobierno declara al país en estado de emergencia económica, mediante el decreto legislativo 1970 de 1974.

A partir de las atribuciones que le confiere el artículo 122 de la Constitución Nacional, el gobierno promulgó una serie de decretos entre los que se destacan el 1979 (medidas en materia de gravámenes a entidades descentralizadas), el 1988 (modifica el régimen de impuesto sobre las ventas), el 2053 (reorganiza el impuesto sobre la renta y complementarios, derogando la ley 81 de 1960 y el decreto 1366 de 1966 entre otros), y el 2247 (modifica normas procedimentales en materia tributaria). En estos decretos se hace énfasis en la información contable con fines tributarios en marco de ejercer un control efectivo.

En 1975 se expide la ley 20 por la cual se modifican y adicionan las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijan sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictan otras disposiciones.

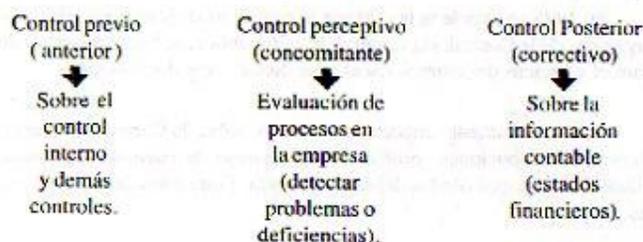
Esta ley contiene importantes normas sobre la Contraloría (funciones del Contralor, atribuciones, prohibiciones, manejo de cuentas, requisitos, etc.) y elementos análogos con los del sector privado. Entre estos destacamos los siguientes:

- a) Establece etapas integradas de "control previo", "control perceptivo" y "control posterior" sobre las dependencias incluidas en el Presupuesto Nacional a través de sistemas de control fiscal desarrollados por Auditores Fiscales o funcionarios designados por el Contralor (art. 3).
- b) "Las Empresas Industriales y Comerciales del Estado tendrán sistemas adecuados de fiscalización que consulten principios modernos de Auditoría Financiera y el giro especial de sus negocios..." (art. 5).
- c) "La Auditoría verificará la intervención o examen de cuentas, sobre los respectivos libros de contabilidad, comprobantes y registros con el objeto de constatar la forma como se está cumpliendo la gestión fiscal..." (art. 7).
- d) "Los Balances o Estados Financieros de Empresas Industriales y Comerciales del Estado deberán ser sometidos a la refrendación del respectivo Auditor Fiscal, quien además presentará un informe con comentarios sobre los resultados de la gestión financiera..." (art. 16).
- e) "...En las Sociedades en que el Estado posea menos del 50% del capital, el control fiscal será ejercido por Revisores Fiscales elegidos por la Asamblea de Accionistas... y su función será desempeñada en los términos previstos en el Código de Comercio en relación con las Sociedades Anónimas, sin

perjuicio de que el Contralor practique inspecciones en ellas y exija informes al correspondiente Auditor o Revisor Fiscal" (art. 21).

- f) "Para ser Auditor o Revisor Fiscal o Visitador o Inspector de la Contraloría General de la República, se requiere tener título universitario o ser contador público en los términos de ley o haber obtenido certificado de idoneidad de la Escuela de Capacitación de la Contraloría General de la República..." (art. 42).
- g) "Los auditores no percibirán de los establecimientos y empresas vigiladas, so pena de incurrir en causal de mala conducta, ninguna prestación en especie, o en dinero" (art. 45).

El primero de los elementos análogos mencionados nos invoca la concepción integral de la revisoría fiscal lo cual plantearemos en los siguientes términos:



En el segundo elemento se menciona un control de vigilancia (fiscalización) pero con base en principios de revisión (auditoría), lo cual se confirma con el elemento 3 al reducir el control al examen de cuentas, sobre libros y documentos contables.

En el cuarto elemento se asimila la "refrendación" al acto de dar fe pública.

En el quinto se asimila la labor (funciones) del revisor fiscal a nivel privado (Código de Comercio) con el auditor o revisor fiscal a nivel público.

En el sexto se exige cierta calidad para ser Auditor o Revisor Fiscal, coincidiendo con la calidad de contador público exigida a las empresas privadas obligadas a tener revisor fiscal.

Finalmente el elemento siete no permite recibir sumas de dinero o en especie, por parte de los auditores, de entidades diferentes a la misma Contraloría. A nivel privado este aspecto no se presenta, ya que la empresa fiscalizada es la que paga la contraprestación al revisor fiscal, por su servicio.

Para esta época se disponen, una serie de medidas tributarias (por ejemplo: la ley 52 de 1977) las cuales perseguían generar un proceso de acumulación: en términos de Bejarano:

Sin duda, la medida de mayor relevancia dentro del plan de estabilización fue la reforma tributaria y fiscal, que si bien en lo inmediato se dirigía a dotar al Estado de una mayor capacidad financiera disminuyendo el peso que dentro de los ingresos fiscales tenían los recursos del crédito interno y externo, se proponía alcances mucho más amplios. De hecho, se trataba de cambiar parcialmente las condiciones de acumulación impulsando la eficiencia del aparato productivo, particularmente en sus vinculaciones con el comercio exterior, disminuyendo al mismo tiempo los estímulos gubernamentales a las exportaciones" (125).

La ley 32 de 1979 crea la Comisión Nacional de Valores y determina su estructura, sus funciones, y las de los órganos que la componen, colaboración que recibirá de otras entidades de control, forma de financiar sus actividades, y otorga facultades al Presidente de la República para establecer la estructura de la Comisión, determinar la competencia de sus órganos administrativos, señalar incompatibilidades e inhabilidades de los cargos a crear y fijar el procedimiento administrativo a seguirse en la expedición de actos de la comisión, etc.

En el artículo 11 de esta ley se plantea la importancia de la información y la fe pública en el andamiaje de control estatal, y se analiza implícitamente la función del "...contador público independiente o que se halle vinculado a una firma de contadores públicos...", como colaborador de la Comisión Nacional de Valores.

La intervención del Estado sobre la economía y la misma dinámica de la fiscalización privada, empiezan a variar bajo el influjo del esquema neoliberal determinante en los próximos años y que predominaría en la economía nacional:

...no se trata ya de una intervención a posteriori que corrija las fallas de la iniciativa privada (como en la fase sustitutiva) sino más bien de una intervención ex-ante, como dirían los economistas, que fije las reglas del juego en que ha de operar el capital privado, garantizándole a éste particularmente unas mejores condiciones de explotación de la fuerza de trabajo (126)".

(125) *Ibid.*, pág. 263.

(126) *Ibid.*, pág. 268.

A finales de este período se empiezan a discutir nuevas concepciones de control sobre la empresa privada y se comienza a hablar de crisis de la revisoría fiscal en marco del esquema de control estatal.

Respecto a las nuevas concepciones de control se presenta el proyecto de ley 47 de 1980 por el cual se revisan las funciones de la Superintendencia de Sociedades, dictándose, además, otras disposiciones. El proyecto pretende modificar algunos artículos del Código de Comercio y adicionar algunos elementos a éstos. En la exposición de motivos se argumenta "la urgente necesidad de racionalizar la inspección y vigilancia estatal sobre las sociedades comerciales... Para tal efecto resulta imprescindible, en primer término, modificar las disposiciones que ordenan el control estatal...".

En el proyecto se propone:

...un criterio menos formalista que el de antaño, el cual... demandaría por sí mismo la vigilancia de todas las sociedades de responsabilidad limitada. ...hoy por hoy el control de las sociedades sólo encuentra plena justificación respecto de aquellas que en verdad comprometen el interés público, por su importancia económica y social (127).

De aquí parte la nueva concepción de control pasando de un control subjetivo formal a un control sobre los objetos cuya importancia en el desarrollo económico de la nación era indiscutible. Esta concepción se condensó en la ley 44 de 1981.

1981-1989: crisis de una institución de fiscalización

Este período se inicia con la ley 44 de 1981 "por la cual se revisan las funciones de la Superintendencia de Sociedades y se dictan otras disposiciones".

A partir de esta ley el Estado varía su concepción de control:

Se surtió un cambio fundamental en la concepción de la inspección y vigilancia de las sociedades comerciales en Colombia. Al hacer crisis el control subjetivo formal, fue necesario orientar la fiscalización estatal hacia los sujetos más importantes de la economía. ...La misma ley 44 se encarga de desarrollar un control más preventivo que represivo o punitivo, como debe corresponder para el caso de las entidades de policía administrativa" (128).

(127) "Anales del Congreso" del martes 23 de septiembre de 1980, pág. 766.

(128) MARTINEZ N., Néstor H. *Protección de los socios minoritarios en el derecho colombiano*. Mimeo, pág. 285.

El concepto de intervencionismo estatal sobre la empresa privada varía pues se abandona el concepto de control subjetivo, "con esta nueva ley, el Estado tiene acceso a una prudente intervención en las distintas operaciones de las compañías vigiladas, a través del llamado 'control objetivo'..." (129).

De esta ley es necesario resaltar los siguientes aspectos:

- Modifica algunos apartes del Código de Comercio, específicamente el artículo 267 en lo referente a entes objeto de control y atribuciones del Superintendente de Sociedades.
- Determina un nuevo contenido para el artículo 159 del Código de Comercio, obligando a las Cámaras de comercio a exigir autorización de la Superintendencia de Sociedades para aceptar el registro de las escrituras de reforma de aquellas entidades sometidas a su control.

Bajo este nuevo criterio se expide el decreto 2059 de 1981 "por el cual se someten algunas compañías mercantiles a la inspección y vigilancia permanente de la Superintendencia de Sociedades". En esta norma se definen nuevos objetos de control dada su importancia socio-económica (por ejemplo; las sociedades de "factoring" y "leasing").

Los años ochenta empiezan con una nueva concepción de control, pero en medio de crisis e inestabilidades del sistema económico y social:

En la década de los ochentas, podemos afirmar, el país está bien lejos de la felicidad después de un siglo de desarrollo capitalista. Firmemente dividido entre los que lo tienen todo y los que nada tienen, entre campesinos sin tierra y terratenientes a los que le sobra, entre la patronal y los trabajadores, entre ejército y movimientos guerrilleros, entre Estado y oposición, el país se enfrenta, además, a una crisis económica profunda y protractada (130).

El decreto 3604 de 1981 "por el cual se dictan disposiciones en materia financiera", va dirigido a bancos comerciales, corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, compañías de seguros y compañías de financiamiento comercial; a éstas les fija una serie de restricciones, determina sus obligaciones y sanciones en caso de no cumplir con las restricciones y obligaciones.

(129) BUITRAGO, Jorge. "Modificación en el Esquema de Vigilancia". En: *Boletín Económico de Superintendencia de Sociedades*, No. 3, Bogotá, Septiembre, 1981, pág. 2.

(130) KALMANOVITZ, Salomón. *Op. Cit.*, pág. 521.

El año de 1982, especialmente en su segundo semestre, dio paso a una serie de revelaciones sobre manejos fraudulentos en el sector financiero, principalmente, que pusieron en tela de juicio la labor del revisor fiscal en las compañías vigiladas, y por ende la validez de una institución de fiscalización como la revisoría fiscal. Según palabras de Néstor Humberto Martínez en el primer Simposio Nacional sobre Sociedades:

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 dictamen '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. (131).

Este planteamiento nos muestra la crisis de la revisoría fiscal en la parte relativa a la información y colaboración con las entidades de control estatal. El doctor Martínez Neira expresa que "...es necesario revisar la institución para no comprometer su existencia, hoy más que nunca amenazada de muerte, al punto que el propio Estado ha empezado a explorar otras opciones de control privado" (132).

Las opciones de control que alterna el Estado a nivel privado hacen referencia a la figura de control de revisión denominada auditoría externa; esto indica que al modelo de control, originalmente latino, se le intentan introducir elementos del modelo de control anglosajón.

En marco de las nuevas opciones se referencia la ley 32 de 1979 (art. 11) y el decreto 2786 de 1982 (suspendido y luego anulado por el Consejo de Estado).

El decreto mencionado exige (art. 1) a las entidades que manejan ahorro privado, sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria (exceptuando constructoras y urbanizadoras), "...utilizar de manera permanente los servicios de firmas de auditoría externa contratadas por la Superintendencia Bancaria, para el mejor cumplimiento de las funciones de ésta...". Es claro indicador de la búsqueda de un nuevo agente auxiliar de las entidades de control estatal.

(131) MARTINEZ N., Néstor H. "Los Concordatos y la Contaduría Pública". En: *Memorias del VIII Simposio de Revisoría Fiscal*. Mimco, pág. 159.

(132) *Ibid.*, pág. 159.

En su artículo 2 exige que la Auditoría Externa exigida debe "...efectuarse conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas..." y "...sujeta a las reglas generales que dicte el Superintendente Bancario...". Este decreto, además, fija las pautas para elegir las mencionadas firmas, determina el pago de servicios vía Superintendencia Bancaria-firma, y sujeta los informes de la respectiva auditoría a las previsiones del artículo 40 de la ley 45 de 1923.

El 23 de diciembre de 1982 mediante decreto legislativo 3742 se declara al país en estado de emergencia, argumentando varios puntos, entre los que destacamos los siguientes:

- La crisis fiscal del país debido a la baja de ingresos nacionales en una situación en la que el gasto oficial se expande debido a la inflación; estas causas de la crisis fiscal del país han llevado a una baja del ahorro nacional afectando, a su vez, la inversión y la actividad económica. "La recesión resultante ha intensificado el daño producido por una evasión fiscal y tributaria de proporciones gigantescas" (considerandos 5 y 6).
- "Que la crisis fiscal que configura la actual situación de emergencia, no es sólo de alcance normativo sino de organización, dada la falta de autonomía y capacidad técnica y operativa de la administración tributaria aduanera, de presupuesto y de crédito público, por carecer de elementos que permitan un adecuado control y una eficiente supervisión en el recaudo y administración de los impuestos nacionales, en la contratación del crédito público y en el siguiente gasto público" (considerando 12).
- La situación descrita en los considerandos mencionados urge de corrección. Se deben hacer ajustes normativos en el campo fiscal y presupuestal, además de revisar el régimen de procedimientos y modificar "los mecanismos, instrumentos y órganos" en marco de una administración moderna y ágil (considerando 14).

El gobierno de Belisario Betancur (1982-1986) empezó enfrentando la grave crisis de la confianza en el sistema financiero y el gran déficit fiscal, por ello implementó medidas tales como la intervención de la banca, por parte del gobierno, y a través de la reforma tributaria:

Al inicio de su gestión, el Presidente Betancur, iluminado por la filosofía conservadora de un Estado pequeño y financiado por los más pobres, no previó los problemas atudidos para financiar el déficit fiscal con emisión. Se lanzó entonces a una reforma tributaria que culminaría en un debilitamiento adicional del impuesto a la renta y naturalmente también de la capacidad de gasto del Estado. ...En últimas la reforma consignó un aumento

de los impuestos que pagan la clase media y los más pobres, mediante el alza de tarifas para el impuesto a las ventas (133).

La reforma tributaria eliminó, además, la tributación sobre dividendos de sociedades democratizadas.

Bajo la reforma tributaria se expide la ley 9 de 1983 y los decretos 3410 y 3451 de 1983, en donde se destaca la importancia de la información contable y la fe pública del contador en el marco del control tributario ejercido por la Administración de Impuestos Nacionales.

En este año se expide la circular 07 de la Comisión Nacional de Valores, la cual introduce un elemento del modelo de control anglosajón conocido como *disclosure*, fundamentado en la calidad de la información y en el juicio que sobre esa información "revelada" se hiciera el mercado bursátil.

En el año de 1986 se promulga la ley 75 (reforma tributaria) la cual además de reformar (en un artículo) la ley 9 del 83 y el decreto 2053 del 74, faculta al Presidente de la República para dictar medidas con el fin de controlar, recaudar, determinar y discutir los impuestos nacionales (el ejecutivo expide el decreto 2503 de 1987), para dictar aquellas medidas que adecúen la Administración de Impuestos Nacionales a la nueva estructura impositiva, y para expedir un estatuto tributario (se expide mediante decreto 624 de 1989).

La crisis fiscal se acompañaba con la crisis de la confianza pública y la crisis de la revisoría fiscal, y precisamente bajo esta situación la institución de la revisoría fiscal era sometida a prueba.

Para algunos, las secuelas de la crisis del 82 han sido superadas: "...hay que subrayar que la crisis de 1982 entendida como una crisis de confianza parece estar en buena parte superada" (134). Sin embargo la revisoría fiscal como institución sigue presentando síntomas críticos en marco del control estatal sobre la empresa privada.

Para 1988 la Superintendencia Bancaria expide la resolución 3600, norma importante a nivel de la información y el control que se constituye en una garantía

(133) KALMANOVITZ, Salomón. *Op. Cit.* pág. 537

(134) RESTREPO S., Juan C. *Op. Cit.* pág. 37.

en la adopción oportuna de "medidas que sean requeridas para asegurar el normal comportamiento de los distintos establecimientos vigilados" (135).

En 1989 se hacen precisiones sobre la revisoría fiscal como institución de control, con la Circular conjunta SS-005 SB-076 CNV-015. Se persigue con esta circular "desarrollar una labor eficaz de comunicación con los sujetos sometidos a su inspección y vigilancia", para ello se referencian aspectos de la Ley 45 de 1960 y del actual Código de Comercio (sobre Revisoría Fiscal).

Entre los aspectos a destacar de esta circular, respecto a la fiscalización, está el enfoque a nivel de función pública de la revisoría fiscal, que dice

...desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el desarrollo económico... es uno de los instrumentos a través de los cuales se ejerce la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles; ha recibido la delegación de funciones propias del Estado, cuales son las de velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre los particulares (Estatutos Sociales y decisiones de los Organos de Administración)...

Otros aspectos importantes son:

- Plantea un enfoque privado de la Revisoría cuando dice que:

Como órgano de fiscalización... está estructurada con el ánimo de dar seguridad a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, así como acerca de la seguridad y conservación de los activos sociales, amén de la conducta que ha de observar en procura de la fidelidad de los estados financieros.

- Reafirma, como objetivo, el papel del revisor fiscal consistente en la colaboración, de éste, con las entidades gubernamentales de regulación y control, trascendiendo así del ámbito privado al público, "teniendo relevancia en el ámbito social e incidencia en el orden público económico".

Se le da un carácter preventivo a la vigilancia que ejerce el revisor fiscal.

Se refiere al dictamen e informe del revisor fiscal considerando que en la práctica contable actual se confunde la labor de éste con la de un contador en cumplimiento de la auditoría externa, sin tener en cuenta su diversidad de fines.

- Recuerda a los agentes de la revisoría fiscal las funciones que deben cumplir, entre otras: la de colaborar con las entidades de control estatal, la de controlar y analizar permanentemente el patrimonio, la de vigilar permanentemente los actos administrativos y la de inspeccionar constantemente el manejo de libros de contabilidad, libros de actas, documentos soporte y archivos.

(135) MARTÍNEZ N., Néstor. *Presentación del Plan Único de Cuentas para el Sector Financiero* (resolución 3600 de Superintendencia Bancaria, 1988)

Como conclusión de la norma se sustenta su aparición en la necesidad de precisar algunos aspectos de una institución (Revisoría Fiscal), sometida a prueba en una época de crisis. Por ello el Estado colombiano intenta satisfacer esa necesidad a través de sus organismos de control privado externos a la empresa, y a través de la circular mencionada.

Otra norma importante es la Ley 43 de 1990. Al definir el estatuto orgánico de la Contaduría Pública, esta Ley plantea la importancia del Contador Público en términos de control que beneficie a la comunidad; del artículo 35:

"...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. ..."

Por otra parte la Ley en mención exige la calidad de contador público, invocando la "razón del cargo", para el caso de "...desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinan" (Art. 13, numeral 1, literal a).

La Ley 43 exige, igualmente, la provisión obligatoria del cargo de Revisor Fiscal a todas las sociedades comerciales cuyos activos brutos (a Diciembre 31 de 1989) sean iguales o superiores a 5.000 salarios mínimos (del año 1989) y/o cuyos ingresos brutos (para el 89) sean iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos (del año 1989). De este aparte se destaca la exigencia general de la revisoría fiscal que recaería sobre gran cantidad de entes contables; bien claro es que un gran número de éstos fácilmente cumple con los requisitos exigidos, y más teniendo en cuenta el estado actual de la economía colombiana, caracterizado por los altos niveles de inflación y por la acelerada devaluación del peso.

Finalmente se destaca la Ley 45 de 1990 conocida como la reforma financiera del Presidente Gaviria Trujillo. De este norma se resalta el Capítulo III, Sección I sobre Revisoría Fiscal. En su artículo 20 plantea la obligatoriedad y las funciones del revisor fiscal en los siguientes términos:

"Toda institución financiera sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y aquellas sujetas al control y vigilancia de la Comisión Nacional de Valores, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la asamblea general de accionistas o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro segundo, título I, Capítulo VIII del código de comercio y se sujetará a lo allí dispuesto, sin perjuicio de lo prescrito en otras normas. ..."

De este artículo se desprende la importancia de la institución revisoría fiscal sobre la base de su obligatoriedad, en cuanto a su colaboración con dos instituciones de control estatal sobre la empresa privada.

En el artículo 21 de la Ley en mención, se encarga al Superintendente Bancario o Presidente de la Comisión Nacional de Valores de la posesión del revisor fiscal de las entidades sometidas a su control y vigilancia. Igualmente plantea la posibilidad de designar asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, pero dicha posesión se procederá con relación al contador público designado para tal efecto. Dicha posesión estará en función del carácter, idoneidad y experiencia del profesional, de lo cual se cerciorará el Superintendente Bancario o el Presidente de la Comisión Nacional de Valores.

Por último, esta norma intenta generar condiciones para ejercer la revisoría fiscal. En este sentido se menciona, en el artículo 22, que en la sesión en que se designe al revisor fiscal se deberá incluir "...la información relativa a las apropiaciones previstas para el suministro de recursos humanos y técnicos destinados al desempeño de las funciones a él asignadas".

Los diferentes elementos expuestos bajo la concepción dinámica de fiscalización del Estado a través del Contador Público, nos indican el papel formal del Estado en esta materia, cuyo principal índice es la voluntad expresa del Estado. El concepto de voluntad del Estado se refiere a aspectos de expresión normativa, invocando un aspecto básicamente formal en un ambiente normalizador. El siguiente enunciado nos plantea un significado de voluntad expresa del Estado:

En este, la ley no posee carácter necesario, pero sí normativo; contiene un mandato o prohibición emanado de los órganos competentes del Estado y está respaldada por la autoridad y la capacidad coactiva que son características del mismo... (136).

A partir de aquí se concluye la importancia de un papel no solo formal, sino también real del Estado caracterizado por su autoridad y capacidad de hacer cumplir lo que se exige en las normas.

(136) FAIRCCHILD, Henry Pratt. *Diccionario de Sociología*. Fondo de Cultura Económica. Cuarta edición. México, 1966.