

Alfonso, F.E. (1987). Auditoría tributaria. Contaduría Universidad de Antioquia, 10, 31-50.

AUDITORIA TRIBUTARIA

C.P. Fabio Elkin Alfonso Cortés
Profesor Departamento de Contaduría
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Antioquia

Resumen

La teoría contable y la legislación tributaria y comercial, ejercen influencia sobre la práctica contable y a su vez esta, ejerce presión sobre la teoría y la legislación.

En Colombia, ante la ausencia casi generalizada de la Teoría Contable la práctica ha sido influenciada por la legislación tributaria, ésta ha dispuesto que la certificación del Contador Público es el principal instrumento material para hacerla valer en el proceso tributario.

La firma del contador público en las declaraciones tributarias pretende controlar la evasión, valiéndose la confianza depositada en los contadores públicos. Si a este compromiso respondemos con idoneidad, competencia, responsabilidad y ética, será un beneficio nuestro, de lo contrario, puede llegar a ser desastroso.

1. LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA.

Para analizar el desarrollo o comportamiento de la Contabilidad en Colombia se hace necesario dividirla en sus dos aspectos o elementos fundamentales: La Teoría y La Práctica.

1.1 La Teoría Contable

La Teoría esta compuesta en su mayor parte por los Principios, Normas y procedimientos Contables.

“Los Principios contables en Colombia han sido una frase de cajón que todos utilizamos pero que la mayoría de los Contadores desconocemos”.

La anterior afirmación se puede fundamentar en lo siguiente:

Un principio de Contabilidad en su sentido más amplio puede comprender:

- Objetivos que se persiguen con él.
- Desarrollo teórico práctico.
- El Medio Ambiente en el cual se va a aplicar

- Definición del principio.
- Hipótesis o supuestos y limitaciones.
- Consecuencias.
- Normas y Procedimientos de aplicación.

En la práctica en nuestro país, el desconocimiento del principio en forma completa (en todos sus aspectos), ha llevado a que se utilice o aplique el principio de acuerdo con el conocimiento parcial que se tiene de él con las siguientes consecuencias:

- Se utilizan o aplican como principios contables los procedimientos, la definición o una de sus consecuencias.
- Se toma como principio una aplicación o disposición legal que lo tiene en cuenta o se asemeja a él.
- Se asume como principio la práctica o costumbre más generalizada y el principio se enuncia como una descripción de lo que se hace en la práctica.
- Se malinterpreta el principio en su aplicación práctica.

Para demostrar lo anterior nos podríamos basar en:

Formación del Contador Público.

La Experiencia (conocimiento de la práctica).

Los trabajos presentados en los congresos.

Estudios realizados sobre la presentación de Estados Financieros para las empresas. (Heterogeneidad en la aplicación de los principios).

Se podrían citar muchos casos o ejemplos prácticos que ratifican el planteamiento anterior.

1.2 La Práctica Contable.

La práctica contable en Colombia ha sido, en su mayor parte, eminentemente Fiscal o tributaria o sea, una contabilidad guiada y fundamentada por las normas procedimientos y criterios contenidos en nuestra Legislación Tributaria.

La explicación a este fenómeno la podemos encontrar si analizamos el desarrollo de cualquier área del conocimiento o más

concretamente la relación que debe existir entre la teoría, la práctica y la legislación y se la aplicamos a la Contabilidad.



La práctica contable en un medio dado debe ser el resultado de las presiones que sobre ella ejercen, de un lado la Teoría Contable, y de otro lado la legislación, para nuestro caso la Tributaria y la comercial.

La Teoría y la Legislación determinan la práctica contable. La Práctica contable (lo que se hace) no puede ser totalmente teoría (lo que debería o debe hacerse), ni totalmente legislación (lo que estamos obligados a aplicar).

Los anteriores elementos deben examinarse o entenderse dentro de un sistema dinámico e interactivo permanente; de la siguiente forma:

La teoría contable y la legislación tributaria y comercial ejercen influencia sobre la práctica contable determinándola y las prácticas que demuestran su utilidad en el medio deben a su vez, ejercer presión sobre la teoría y la legislación y así reiterativamente.

Como sistema que se aplica en un medio ambiente económico, político y social, debe consultarlo.

En Colombia ante la ausencia casi generalizada de la Teoría Contable, la Práctica Contable ha sido influenciada únicamente por la Legislación tributaria (hasta la aparición del Decreto 2160/86) la cual la determinó. En la actualidad la presiona el Decreto 2160/86 determinándola.

2. LA LEGISLACION TRIBUTARIA Y EL CONTADOR PUBLICO.

Históricamente han existido diferentes tipos o formas de relaciones entre la legislación fiscal y el Contador Público.

Entre las normas más recientes que contemplan o consideran al Contador Público en relación con aspectos tributarios, se pueden citar entre otras, las siguientes:

Decreto 2053/74	Decreto 3448/83
Decreto 2348/74	Decreto 80/84
Decreto 178/75	Ley 50/ 84
Decreto 2595/79	Ley 55/85
Decreto 3507/81	Decreto 3834/85
Decreto 3803/82	Decreto 3882/85
Decreto 398/83	
Decreto 1023/83	Impuesto sobre las ventas.
Ley 9/83	Decreto 2815/74
Decreto 1661/83	Decreto 3541/83
Decreto 2350/83	Decreto 1813 / 84
Decreto 2579/83	Decreto 3139/84
Decreto 3410/83	Decreto 2032/85

Pero a partir de 1.983, con la expedición de los Decretos 3410 y 3541 en materia de Renta y Ventas respectivamente, aparece una nueva forma de certificación del Contador Público que rompe con el esquema de la actuación tradicional e implícitamente plantean el Dictamen Fiscal en Colombia.

3. LA AUDITORIA DE IMPUESTOS EN COLOMBIA.

3.1 La Prueba en Derecho Tributario.

"No poder probar un derecho es tanto como no tenerlo"

"Mediante la actividad probatoria, quienes tributan, defienden su derecho a que no se les exija impuestos en cuantía superior a la que resulte de la correcta aplicación de la ley."

"Los supuestos que generan los impuestos son por lo general hechos económicos cuya existencia y modalidades se deben establecer mediante pruebas".

Entre las diferentes pruebas, se destacan en primer lugar los documentos.

La Contabilidad refleja hechos económicos y en consecuencia, la Contabilidad del contribuyente es parte sustancial de ese acervo documental y la certificación del Contador Público, el principal

instrumento material que la ley ha señalado para hacerla valer en el proceso tributario.

3.2 Noción general de prueba en Derecho Tributario.

Concepto de Prueba:

Prueba en sentido procesal es cualquier elemento de convicción aducido oportunamente y por lo medios legales, con el cual se pretende producir la certeza necesaria para lograr el reconocimiento de un derecho.

Prueba en Derecho Tributario:

Son pruebas todos los medios legalmente admisibles para demostrar los hechos y las circunstancias de los cuales depende la cuantía del impuesto exigido a cada contribuyente.

Medios de Prueba:

Son las distintas formas de llevar la prueba material al Proceso.

Objeto de la Prueba Contable:

La realidad contable llevada al proceso por distintos medios, es solo una base para establecer la verdad legal que es en definitiva la medida del tributo.

Esta afirmación cobra plena validez con la expedición del Decreto No. 2160/86.

3.3 Confianza Pública y Fé pública.

La base Fundamental en la cual descansa todo el andamiaje jurídico de la profesión en Colombia es la FE PUBLICA.

3.3.1 Concepciones.

Filangieri la definió así:

La Fé Pública era pues la confianza depositada por lo demás en cada individuo.

Como puede observarse existe identificación o confusión entre los dos conceptos.

Posteriormente Carrara, lo mismo que Persina y Nicolini fijan un concepto de Fé Pública contrapuesto a la Fé privada; es decir, la Fé Privada es la confianza que el individuo tiene en los demás y esta puede ser dada o

quitada al amaño de cada quien según las circunstancias. En cambio, la Fé Pública es obligatoria y recae ya no solo sobre los individuos, sino sobre los signos del Estado y la Comunidad.

En ésta concepción se separan e identifican dos conceptos distintos. Más tarde, en el Derecho Romano, la Fé Pública evoluciona como fruto de Confianza Pública de los particulares que no ven ya en la Fé Pública una atribución del Estado, una imposición de autoridad, sino una verdadera confianza puesta por los ciudadanos en ciertos signos o formas externas de la comunidad, mediante los cuales el Estado, por medio de disposiciones de derecho público o privado, le ha atribuido un valor probatorio.

En la estructura jurídica del derecho romano y del nuestro existen las pruebas o evidencias que se utilizan para demostrar o fundamentar algo. Esto hace necesario que el Estado le dé a algunas cosas valor Probatorio o carácter de prueba con el fin de facilitar la actividad probatoria.

Para nuestro caso:



La Fé Pública es la consecuencia del carácter probatorio que se le dá a la Confianza Pública.

La Fé Pública es la legalización de la Confianza Pública para darle a ésta un valor probatorio.

La Fé Pública es una consecuencia de la Confianza Pública.

Se da valor probatorio o carácter de prueba, a través de la ley, a lo que opina o certifica una persona en la que uno confía (le tiene confianza); lo otro sería contraproducente y por demás ilógico.

Analicemos éstos dos conceptos:

Confianza Pública

Es el grado de credibilidad y aceptación que la comunidad le otorga al Contador Público como consecuencia de que su

ejercicio profesional demuestra en la práctica su UTILIDAD SOCIAL.

El Código Penal habla de las profesiones de Utilidad Social para referirse a las que están investidas de Fe Pública.

Para que una profesión sea de Utilidad Social debe responder a una necesidad general, es decir que tenga tal grado de difusión, que el público deba valerse necesariamente de la profesión que la satisface.

NECESIDAD → SATISFACE → UTILIDAD SOCIAL

En nuestro país la necesidad aparece cuando surgen o se presentan los siguientes hechos o elementos:

1. Que sobre los mismos documentos, hechos o estados estén interesadas diferentes personas (naturales o jurídicas)
2. Que los intereses sean diferentes o contradictorios. y
3. Que la información sea preparada y presentada por una de las partes interesadas.

En Colombia estos hechos o elementos se presentan como consecuencia de la aparición de la Sociedad Anónima.

Lo anterior implica la necesidad de que una persona idónea, competente, responsable y ética opine o dictamine sobre la razonabilidad, imparcialidad y objetividad de las informaciones contenidas en los documentos, hechos o estados.

Ante esta necesidad que permite demostrar la Utilidad Social de la profesión que la sufre y con base en la Confianza Pública que se tenía en los Contadores Públicos se asigna a éstos, a través de la Revisoría Fiscal, la responsabilidad de satisfacer esa necesidad.

Como consecuencia de esta asignación surgen para el Revisor Fiscal una serie de deberes como son.

- Las Responsabilidades.
- Las Funciones.
- Las Obligaciones.

- Las Sanciones.

Contempladas en nuestros diferentes códigos.

Pero de otra parte y teniendo en cuenta:

1. Que debe existir una compensación entre Deberes y Derechos.
2. Que la asignación se basó en la Confianza Pública existente.
3. Que se quería darle un valor probatorio a la Confianza Pública a través del dictámen u opinión del Contador Público.

APARECE LA FE PUBLICA.

La Fé Pública es una facultad legal conferida a los Contadores Públicos, en virtud de la cual, los actos, hechos o estados sobre los cuales él opine o dictamine constituyen prueba, de acuerdo con la **presunción legal** que la misma ley establece.

La capacidad de ser dador de Fé Pública la consagra el Artículo Primero de la Ley 145 de 1960 cuando indica:

"Se entenderá por Contador Público, la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional, queda facultada para dar Fé Pública de determinados actos así como para desempeñar ciertos cargos, en los términos de la presente ley".

En el Artículo Octavo de la misma Ley se citan los cargos, los actos, y documentos en que el Contador dá Fé Pública.

El Artículo Noveno de la misma Ley establece la validez legal de la competencia consagrada en el Artículo Primero cuando indica: "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 estos 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.

3.3.2. Conclusiones.



De acuerdo con lo anterior la Confianza Pública constituye el aspecto de fondo, esto es, la estructura en la cual se fundamenta el ejercicio y desarrollo de una profesión y la razón fundamental de su permanencia en el medio, y la Fé Pública representa el aspecto legal o jurídico que por su misma esencia puede modificarse, eliminarse o ampliarse en cualquier momento.

3.3.3. Que ha ocurrido en Colombia ?

El ejercicio de la Contaduría Pública se ha basado fundamentalmente en la **FE PÚBLICA**, en los aspectos legales y obligatorios.

Se descuidó casi completamente la **CONFIANZA PÚBLICA** que se obtiene a través de un ejercicio profesional independiente basado en la idoneidad, la responsabilidad y el criterio profesionales.

Debe entenderse el criterio profesional como la emisión de juicios basados en evidencias.

Se descuidó la base o infraestructura de la Fé Pública que es la Confianza Pública.

4. CERTICADOS DE CONTADOR PUBLICO.

Los términos certificado y certificación sugieren siempre una clase de prueba más o menos oficial, porque normalmente llevan la firma de un funcionario, o de alguien investido de autoridad para actuar a nombre del Estado o de alguna entidad reconocida por él.

4.1. Definiciones.

Instrumento por el cual se asegura la verdad de alguna cosa, bajo la Fé y palabra del funcionario que lo autorizó con su firma.

Instrumento en que se asegura la verdad de un hecho.

Atestación que un experto hace de un hecho que le consta en razón del ejercicio de su profesión.

Los dos tipos de definiciones se aplican a la Contaduría Pública.

4.2. Clases de Certificación del Contador Público.

Además de la actuación tradicional del Contador Público que se concreta en un documento suscrito para dar Fé de hechos determinados, los Decretos 3410 y 3541 de 1.983 han instituido una nueva forma de Certificación General, que va implícita en la firma de las declaraciones tributarias.

Teniendo en cuenta que estas dos formas o maneras de dar Fé pública, se diferencian fundamentalmente, es necesario analizarlas por separado:

Certificación Individualizada (Específica).

El certificado del Contador Público es una prueba documental.

Se le podría definir entonces, como un instrumento suscrito por alguien legalmente facultado para dar Fé pública, en el que se da testimonio acerca de hechos, actos o circunstancias **previamente verificados** por su signatario.

Es un medio de Prueba que tiene por objeto respaldar la situación, tributaria presentada por el declarante.

Para llevar al proceso tributario la prueba contable, existen dos vías (medios).

- Inspección Administrativa.
- Certificación de Contador Público.

Por tratarse de un medio de prueba, su mérito probatorio (de la certificación) está condicionado al de los libros que le sirvan de base de tal manera que si éstos pierden credibilidad aquella correrá igual suerte.

Los libros de contabilidad constituyen prueba en favor del contribuyente siempre que se lleven en debida forma. (Art. 15 D.L. 3803/82).

Las partes esenciales del certificado son: fecha, texto, autor.

La fecha:

La fecha debe ser oportuna en los términos legales. El contenido de la certificación de Contador Público requiere una cualidad especial que es su adecuación o correspondencia con el lapso gravable respecto al cual se pretende hacer valer como medio prueba, pues ninguna eficacia tendría un certificado completo, auténtico y oportunamente aducido, si se refiere a hechos o situaciones ocurridos en un período diferente.

El texto:

Debe identificar y describir en forma clara y completa los hechos o circunstancias a los cuales se refiere y contener la manifestación inequívoca de que el Contador dá Fé acerca de ellos ya sea con la expresión "certifico", "hago constar", "me consta", o cualquiera otra equivalente.

Autenticidad:

Como la autenticidad de los documentos privados no se presume, la certificación de Contador Público, adquiere la calidad de auténtica cuando su signatario reconoce la firma ante un notario, las oficinas de impuestos, o un juez administrativo.

Certificación General.

Se denomina certificación general a la que se materializa con la sola firma del Contador Público en el formulario de la declaración tributaria y que produce los efectos legales expresamente señalados por las normas que han exigido ese requisito complementario de la obligación de declarar.

Objetivos que se tuvieron en cuenta:

1. Tomar la contabilidad de los declarantes como respaldo para darle mayor credibilidad a las declaraciones.
2. Valerse de la confianza legalmente depositada en los Contadores Públicos para obtener una visión general sobre el contenido y la calidad de la contabilidad de los declarantes y sobre la fidelidad contable de los estados financieros empleados para cumplir la obligación de declarar, y
3. Obtener un testimonio acerca de la **concordancia** entre las cifras declaradas y las registradas en los libros.

Contenido o Alcance (Certificación General).

Como en este caso no se puede disponer de un documento elaborado por el Contador Público, cuyo texto permita identificar

los hechos que por virtud de la firma quedan "certificados", el contenido de la **certificación general** hay que establecerlo con base en las disposiciones que señalan los efectos legales de tal actuación.

Estas normas son los numerales 1,2 y 3 de los Artículos 16 y 21 del Decreto 3410 y 3541 de 1983, respectivamente.

Analicemóslas conjuntamente:

Con respecto al Numeral 1. Hace referencia a los principios de contabilidad con respecto a los libros de contabilidad y no al sistema contable.

Los Principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son los que estipula el Decreto 2160 de 1.986, reglamentario de la Contabilidad Mercantil.

La aplicación en la Práctica de los principios contables anteriores en la identificación, medición y comunicación contables dependen en buena parte del criterio profesional aplicado de acuerdo con las circunstancias.

Las normas legales son preceptos con fuerza de ley, sujetas como tales a interpretación.

En consecuencia, es necesario admitir que este inciso no se refiere a un hecho simple objetivamente verificable, sino a varias situaciones complejas, que pueden ser reconocidas o negadas según el **criterio** de quien las evalúe y que por tal motivo no deberían ser objeto de certificación sino de dictámen.

Certificación : Probar hechos.

Dictámen: Esclarecer o fundamentar aspectos técnicos basados en criterio profesional.

Con respecto al numeral 2. El texto alude a dos hechos diferentes: el primero comprende apreciaciones subjetivas que en estricto sentido no deberían ser materia de certificación; pero se encuentra contemplado en el Art. 9 de la Ley 145/60.

RAZONABILIDAD: Criterio profesional, parámetros de referencia, objetividad de la persona y verificabilidad de las cifras y conceptos.

La segunda parte del inciso al referirse al registro de "todas las operaciones realizadas" alude a un hecho complejo que en sentido literal ningún Contador podría certificar con plena certeza, pues, siempre existirá la posibilidad de que alguna operación escape a

su conocimiento. Además, implicaría una afirmación de objeto indeterminado que por la misma circunstancia no puede constituir hecho certificable.

La única forma de interpretar este numeral lógicamente es de conformidad con los principios y técnicas de Auditoría que permiten dictaminar, opinar o certificar sobre la razonabilidad de la situación financiera del contribuyente reflejada en las cifras contables de acuerdo con determinados parámetros que se deben señalar o indicar.

La Corte Suprema de Justicia, en sentencia que declaró exequibles los Artículos 90, 91 y 92 de la Ley 9/83 establece un criterio similar cuando indica:

"...la inexactitud en los "datos contables" alude a la de las informaciones que por razón de su profesión y de su firma responsable declarada entrega el Contador o Revisor **con fundamento en las operaciones registradas** en los libros de contabilidad del contribuyente, sin que obviamente aquellos tengan que responder por lo que no han registrado, no les conste, o hayan registrado otros, o a otros les conste".

De acuerdo con todo lo anterior no existen fundamentos para darle una interpretación distinta a la que hemos señalado.

Con respecto al numeral 3. Se refiere a la fidelidad que debe existir entre las cifras contables y las incorporadas en los formularios de las declaraciones tributarias.

En términos contables y de auditoría se debe interpretar como el apego que debe existir entre las cifras contables y las declaradas, lo que implica una conciliación entre las cifras contables y las fiscales de tal manera que cada una se pueda justificar y explicar a través de la otra, utilizando conceptos y partidas conciliatorias.

Esta apreciación se reafirma con la aparición del Decreto 2160/86 en la medida que la Contabilidad Mercantil deberá reflejar las cifras obtenidas a través de las normas de contabilidad generalmente aceptadas en nuestro país, y cuando se requiera información para fines fiscales y solo para ello, si existe una incompatibilidad entre las disposiciones del Decreto y las de carácter tributario, preferirán éstas últimas. Lo cual quiere indicar que son dos cosas diferentes la información contable y la tributaria o fiscal.

4.3 Diferencias entre la Certificación individualizada y la Certificación General.

Aunque por mandato legal estas dos modalidades de la actuación tributaria del Contador Público tienen el carácter de "certificaciones" ellas presentan en la práctica varias diferencias, de las cuales las más importantes son las siguientes: La primera es un documento elaborado por el Contador en ejercicio de la función de dar fé pública sobre hechos determinados y como tal presenta los elementos esenciales de todo instrumento destinado a servir de prueba: texto, fecha y firma auténtica; la segunda es sólo una firma que por exigencia legal se agrega a la declaración tributaria de un tercero y por tal motivo carece de texto y de autenticidad expresamente reconocida.

El contenido de la primera es explícito y depende de la voluntad de su signatario que de manera autónoma describe los hechos objeto de certificación; la segunda por carecer de materialidad y de texto, carece también de contenido explícito; y el que le asigna la ley, depende de la descripción legal de los hechos y no de la voluntad del Contador.

El objeto de la primera son los hechos que ella misma describe, el de la segunda los descritos por la norma legal y abarca integralmente la contabilidad del contribuyente.

Podría depender en parte de la voluntad del Contador cuando elabore la constancia (opinión, certificación o dictámen) a que se refiere el Art. 17 del Decreto 3410/83, con salvedades referentes a "hechos irregulares de la contabilidad" o salvedades referentes a:

- Las técnicas y procedimientos aplicados.
- Los parámetros utilizados.
- El objetivo general de la certificación o dictámen.

4.4 Valor probatorio de las certificaciones.

4.4.1 Certificación Individualizada.

Ninguna disposición del régimen legal tributario señala en forma expresa el valor probatorio de la certificación del Contador Público o Revisor Fiscal. Y es razonable que sea así porque tratándose de un MEDIO DE PRUEBA la ley no debe calificar anticipadamente el valor de convicción que se haya de obtener al emplearlo, pues tal resultado depende en último término de la eficacia de la fuente probatoria. Además se debe tener en cuenta la calidad del trabajo presentado, las bases doctrinarias y técnicas en que se fundamente y la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos y de las

conclusiones. (Art. 88 D.L. 1651/61). Por este motivo, el "Valor probatorio del certificado de Contador Público", hay que entenderlo en función de la idoneidad Procesal que la ley le reconoce y la eficiencia probatoria de la contabilidad que le sirve de fuente. (Idoneidad Procesal: Art. 98 L. 9/83).

4.4.2. Certificación General.

La firma del Contador Público en las declaraciones tributarias es sin duda una certificación que implica: Presunción de certeza material en cuanto a los hechos objetivos descritos en el texto legal y

Presunción de certeza conceptual respecto a los hechos subjetivos, en este caso, lo presumido es la razonabilidad de las cifras reflejadas por la contabilidad de conformidad con principios normas y procedimientos contables, su conformidad con el régimen legal correspondiente, y a la vez la idoneidad del Contador para apreciar tales situaciones de acuerdo con su criterio.

A pesar de lo anterior:

El efecto práctico de la firma de Contador público en las declaraciones tributarias consiste en que, legalmente la Administración de Impuestos no puede desconocer de plano las cifras contables declaradas, ya que mientras no se desvirtúe la presunción, debe considerarlas correctas y originadas en libros de contabilidad debidamente llevados.

Efectos Probatorios Derivados:

- Sustitución de Pruebas.
- Condición para obtener prerrogativas procesales.(Amnistia, Art.13 D.L. 3410/83).

5 ASPECTOS PROFESIONALES Y TECNICOS.

Responsabilidad del Contador Público, si se tiene en cuenta que:

- 5.1. La exigencia de la firma del Contador Público en las declaraciones tributarias pretende establecer un mecanismo para controlar o disminuir la evasión valiéndose de la Confianza legalmente depositada en los Contadores Públicos o sea la Fé Pública en materia tributaria. (directa o indirectamente).

- 5.2 La finalidad de la certificación general, desde el punto de vista del Estado, es obtener información tributaria más CONFIABLE----- objetivo general de la contabilidad.
- 5.3 La Ley le atribuye la competencia de dar Fé Pública al Contador como obvia consecuencia de su idoneidad profesional.
- 5.4. La certificación general de Contador Público implica presunciones legales de certeza material y conceptual o de criterio, en cuanto a hechos objetivos y subjetivos desde el punto de vista técnico, académico, legal y profesional.
- 5.5 Que la única forma lógica y razonable de interpretar las exigencias que en materia contable y tributaria tiene la Certificación General establecida por los Decretos Nros 3410 y 3541 de 1983 es a la luz de los principios y normas de Contabilidad y Auditoría para el ejercicio de la Contaduría Pública.

Es necesario admitir o reconocer la gran responsabilidad que asumen los Contadores Públicos frente a su firma en las declaraciones tributarias, semejante a la que asumimos cuando autorizamos, opinamos, dictaminamos o certificamos Estados Financieros.

6. SANCIONES:

El incumplimiento de las anteriores responsabilidades, desde el punto de vista fiscal denominado inexactitud de los datos contables, acarrea al Contador drásticas sanciones contempladas en los Artículos 90, 91 y 92 de la Ley 9/83 que van desde la suspensión de la facultad para firmar documentos y declaraciones con destino a la Administración Tributaria hasta sanciones Penales y gremiales según el caso.

7. FORMAS DE CUMPLIR CON LA RESPONSABILIDAD.

Para cumplir razonablemente con las responsabilidades anteriores, se requiere por parte de Contador Público, de un examen y evaluación de los documentos, comprobantes, libros, principios, normas, procedimientos y criterios contables y tributarios aplicados, para concluir de acuerdo con el criterio profesional personal, que se pueden certificar los hechos y reemplazar las pruebas, certificaciones y documentos establecidos por la ley y en consecuencia, firmar la declaración tributaria del contribuyente con o sin salvedades.

Formas de Realizar el Examen y Evaluación.

En términos generales las formas más conocidas son:

1. Métodos no estructurados.

2. Métodos estructurados (técnicas de Auditoría) --- en que consisten
Cualquiera sea el método escogido debe permitir lo siguiente:

1. Comprobar el trabajo realizado por el Auditor de Impuestos.
2. Servir de base o soporte para la opinión certificación o dictámen emitido con criterio profesional.
3. Constituir la base fundamental de la prueba en defensa de los intereses de los Contadores Públicos en caso de sanciones.

El método de Auditoría de Impuestos permite el cumplimiento de las tres condiciones en la medida que, al desarrollar los programas correspondientes se elaboran los Papeles de trabajo de la Auditoría en donde se deje la constancia del trabajo realizado y de la evidencia obtenida.

En el proceso de Auditoría: planeación, ejecución y conclusión, juega un papel determinante el criterio del Auditor.

Además, las metodologías estructuradas permiten:

- Reducir costos (delegar parte del trabajo).
- Mejor y más fácil entendimiento y organización del análisis al utilizar un diseño Top Down (de arriba hacia abajo).
- Un adecuado control de calidad.
- Un análisis de sistemas eficiente.

8. LOS PAPELES DE TRABAJO COMO PRUEBA.

Los Papeles de trabajo constituyen prueba primordial en la defensa de la opinión, certificación o dictámen del Contador Público desde el punto de vista técnico, profesional, gremial y legal.

9. CONCLUSIONES.

Todo lo anterior nos permite concluir:

- 9.1. Que si bien no es una obligación legal utilizar las técnicas de Auditoría de Impuestos en Colombia si constituye una necesidad para el Contador Público, Revisor Fiscal o Asesor cuando se requiera la obtención de los tres objetivos antes mencionados y además, como medio de Planeación, ejecución, control y conclusión del exámen, a través de unos programas y papeles de trabajo adecuados.

- 9.2 El establecimiento implícito o explícito del dictamen fiscal en Colombia constituye una nueva muestra de confianza y de fé públicas en nuestra profesión y en nosotros; si respondemos con idoneidad, competencia, responsabilidad y ética será en beneficio, nuestro, de lo contrario, puede llegar a ser desastroso.
- 9.3 El establecimiento de unos Procedimientos Obligatorios tiene ventajas y desventajas, en términos generales iguales a las que ha generado el Decreto 2160/86 en materia contable.
- 9.4 Las salvedades que se puedan hacer en el dictamen, si se acoge la tesis de la conciliación de conceptos y cifras podrán ser de dos tipos: contables y fiscales.
- 9.5 Entre los cambios más urgentes a la legislación vigente estarían los siguientes:
- Cambiar el concepto de doble contabilidad.
 - Clarificar la sanción por inexactitud contable contenida en el Artículo 90 de la Ley 9/83.
 - Clarificar los numerales 1, 2 y 3 de los Artículos 16 del Decreto 3410/83 y 21 del Decreto 3541/83.
 - Establecer explícitamente el Dictamen Fiscal en Colombia.
- 9.6 El Premio o castigo que pueda constituir el Dictamen Tributario en Colombia depende de nosotros mismos. Aceptemos el reto positivamente en beneficio de nuestra profesión.