



# LA CONTADURÍA PÚBLICA COLOMBIANA Y LOS ACUERDOS COMERCIALES INTERNACIONALES DE COLOMBIA

Guillermo Reyes

Coordinador del área de investigación CICEX  
Docente de la cátedra de epistemología contable,  
Facultad de Contaduría Pública Universidad Externado  
de Colombia. Vicepresidente de la Fundación para  
el Desarrollo de la Investigación Contable (FIDESC).



## INTRODUCCIÓN

El estudio de la internacionalización de la contabilidad, emprendido en la facultad de Contaduría Pública de la Universidad Externado de Colombia, dentro de la línea contabilidad siglo XXI, llevó a analizar la participación y compromisos de los servicios de contabilidad, en general y de Colombia en particular, en el marco de los acuerdos comerciales firmados dentro de la OMC y la CAN.

Existe en el ambiente contable colombiano poco conocimiento sobre la participación que corresponde a la contaduría pública en los acuerdos internacionales de comercio y los compromisos y expectativas para su ejercicio. Esto es paradójico, en la medida en que se manifiesta en el ambiente preocupación alrededor de la internacionalización de la contabilidad, pero se dejan sueltos temas como el papel que corresponde a la contaduría pública en convenios como la OMC y la CAN.

La OMC y sus decisiones tienen gran trascendencia, pero parecen generar poco interés en la comunidad contable; por lo tanto, se pretende con este trabajo hacer conocer los convenios de comercio internacionales y los compromisos de la contaduría, para lograr participación activa en estos procesos y no dejar en los “burócratas de turno”, al decir de JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ, los compromisos del país y de la profesión.

La participación de Colombia en procesos de internacionalización del comercio y su liberalización como en la OMC, según JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ, no fue debatida ampliamente y no se miraron sus efectos. Parece que por esa misma senda va la contaduría pública del país, tanto para la comercialización del servicio como para la adaptación o armonización de normas contables nacionales con las internacionales, pues no se aprecian estudios profundos que muestren convincentemente las conveniencias. Más bien se proponen decisiones al amparo de presiones, apresuramientos, desinformación, falta de interés en un marco de poca credibilidad debido a la primacía de valores económicos sobre valores sociales y de poca equidad y justicia, que no se reclaman.

El comercio de los servicios tomó un gran impulso, a partir de la segunda mitad del siglo XX, constituyéndose en una importante fuente de ingresos, razón por la cual se incluyó el Acuerdo General del Comercio de servicios en la OMC, pues antes se hablaba en el GATT de mercancías y aranceles, básicamente.

En el marco de la OMC se reconocen los servicios profesionales de la contabilidad como uno de los más importantes con amplias posibilidades de comercialización; por tal motivo les fue dedicada atención prioritaria hasta el punto de crear un grupo de trabajo exclusivo para redactar las disciplinas relativas al sector de la contabilidad. Tal situación de expectativas y motivación debe mover a la contaduría pública colombiana para despertar su interés y participación en un ambiente donde se arriesgan soberanía y posibilidades de trabajo, entre otros, si no se procede adecuada y oportunamente.

El país se mueve entre la participación de varios convenios internacionales de comercio, pero los acuerdos donde la contaduría pública tiene compromisos específicos son en la OMC y en la CAN, por ello los referimos en este estudio. Además porque, en materia de comercio internacional, el alcance de la OMC abarca prácticamente todo acuerdo subregional.

Este documento que es una aproximación a conocer el ambiente mundial de la profesión, aspira a proporcionar ilustración que motive a prepararnos para la competencia profesional proveniente del exterior y a mirar la posibilidad de participación en el mercado internacional de los servicios de contabilidad.

En el primer capítulo se describe el acuerdo de la OMC y los compromisos del sector de la contabilidad colombiana. En el segundo capítulo describe brevemente la CAN y los compromisos de la contabilidad colombiana. Buena parte del aporte de este trabajo, además de la ilustración breve que proporciona, se considera que está en haber desentrañado del gran volumen de información de la OMC lo relativo al sector de los servicios contables.

## CAPÍTULO PRIMERO - LA OMC

### A. ANTECEDENTES

El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT en inglés) entró a operar en 1948, para facilitar la liberalización del comercio internacional, y sus reuniones se denominaban rondas. La última ronda fue la Ronda Uruguay que inició el 20 de septiembre de 1986 en el balneario uruguayo Punta del Este,

continuo en 1988 en Montreal (Canadá), siguió en diciembre de 1990 en Bruselas (Bélgica) y concluyó en Marrakech<sup>1</sup> (Marruecos) en abril de 1994.

En el acuerdo de Marrakech, en el cual participa Colombia, se da por concluido el GATT y la Ronda Uruguay e inicia la era de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

El acta final<sup>2</sup>, en la que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay y de negociaciones comerciales multilaterales e incluye la creación de la OMC, dice en sus considerandos: “reconociendo que [...] la actividad comercial y económica deben tender a elevar los niveles de vida, a lograr el pleno empleo [...] y [...] acrecentar la producción y comercio de bienes y servicios”, reconociendo además que “es necesario realizar esfuerzos positivos para que los países en desarrollo [...] obtengan una parte del incremento del comercio internacional [...] sobre la base de la reciprocidad y mutuas ventajas”.

La participación de Colombia en el GATT y la Ronda Uruguay fue ratificada, mediante la Ley 170 de diciembre de 1994<sup>3</sup>; el proyecto respectivo fue presentado por la ministra de Relaciones Exteriores Noemí Sanín y el ministro de Comercio Exterior JUAN MANUEL SANTOS. En noviembre 23 se aprobó en plenaria del Senado, y la Cámara de Representantes “estudió, debatió y aprobó en los siguientes siete días”; en los debates sólo participó un senador y el acuerdo fue aprobado a “pupitrazo”. La ley fue declarada exequible por la Sala Plena de la Corte Constitucional en marzo de 1995.

Dice JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ<sup>4</sup> que en el estudio de constitucionalidad se aprecian tres argumentos del ministro de Comercio Exterior: los dos primeros, de carácter económico, y uno tercero, de carácter normativo, y que los dos primeros “son argumentos no comprobados que parten de falacias de la teoría económica de crecimiento y desarrollo, cuando éstas se tratan de aplicar a países subdesarrollados, y que el de carácter normativo no explica si la internacionalización de la economía debe basarse en el bienestar de los pueblos, o si el fin es sólo integrarse al sistema mundial de comercio sin importar las consecuencias. “Dice también el mencionado autor que la corte no hace reflexión respecto a pérdida de soberanía u otras consecuencias con la aprobación del acuerdo y que si la decisión fue correcta en un acuerdo tan importante los argumentos fueron demasiado superficiales y que no se estudió sobre si

1. GATT-Ronda Uruguay prefacio, diciembre de 1993.
2. GATT –Ronda Uruguay– Decisión relativa a aceptación OMC.
3. Congreso de Colombia, Ley 170 de 1994.
4. ÁLVAREZ JOSÉ MANUEL. *La OMC, comentarios jurídicos económicos para Colombia*”.

realmente esta “internacionalización de las relaciones políticas estaba dada sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”.

## B. OBJETIVOS Y ORGANIZACIÓN DE LA OMC

Dice el Acuerdo por el cual se establece la OMC<sup>5</sup>: “Es el marco institucional común para el desarrollo de las relaciones comerciales”; en el artículo III establece que “será el foro de las negociaciones entre sus miembros acerca de sus relaciones comerciales multilaterales [...] cooperará con el FMI y con el BIRF...”.

Su estructura está compuesta por un organismo máximo que es la Conferencia Ministerial, con representación de todos sus miembros, que se reúne cada dos años; hay un consejo general, compuesto por representantes de todos los miembros que se reúne cuando proceda para desempeñar funciones de órgano de solución de diferencias o como órgano de examen de políticas comerciales y se establecen un consejo del comercio de mercancías, un consejo del comercio de servicios y un consejo de los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio, denominado Consejo de los Adpic.

El acta final incluye una lista de cuatro anexos que forman parte de la misma. Ellos son: anexo 1, compuesto por el anexo 1A, referente a acuerdos multilaterales sobre el comercio de mercancías, el anexo 1B: Acuerdo general sobre el comercio de servicios y anexos<sup>6</sup>, el anexo 1C: Acuerdo sobre aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio. El anexo 2: sobre el entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias. El anexo 3: mecanismo de examen de las políticas comerciales, y anexo 4: acuerdos comerciales plurilaterales (aeronaues civiles, contrataciones públicas, productos lácteos y carne de bobino).

## C. ACUERDO GENERAL SOBRE EL COMERCIO DE SERVICIOS

El tema de este trabajo se refiere básicamente a los compromisos adquiridos por la contaduría pública colombiana en relación con el anexo 1B, o sea el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS), con el cual se desea “establecer un marco multilateral de principios y normas para el comercio de servicios con miras a la expansión de dicho comercio [...] el pronto logro de niveles cada vez más elevados de liberalización de comercio de servicios [...] sobre la base de ventajas mutuas y [...] respetando debidamente, al mismo

5. OMC. *Acuerdo que establece la OMC*, abril de 1994.

6. OEA-Síntesis de la ronda Uruguay.

tiempo, los objetivos de las políticas nacionales”. Y reconocer “el derecho de los miembros a reglamentar el suministro de servicios en su territorio, y a establecer nuevas reglamentaciones al respecto, con el fin de realizar los objetivos de su política nacional, y la especial necesidad de los países en desarrollo de ejercer este derecho...”.

Después del anexo 4 sobre acuerdos comerciales plurilaterales se contempla un anexo con la “lista indicativa de las medidas que han de notificarse”, que incluye una serie de declaraciones y decisiones relativas, entre las que se destacan la decisión relativa a los servicios profesionales. En esta decisión los ministros dicen que el programa de trabajo previsto en el párrafo 4.º del artículo VI, relativo a la reglamentación nacional, se lleve a cabo inmediatamente, y con ese propósito establece un grupo de trabajo sobre “... los servicios profesionales, encargado de examinar las disciplinas necesarias para asegurarse de que las medidas relativas a las prescripciones y a procedimientos en materia de títulos de aptitud, las normas técnicas y procedimientos en materia de licencias en la esfera de los servicios profesionales no constituyan obstáculos innecesarios al comercio, y de presentar informe al respecto con sus recomendaciones”.

#### D. SERVICIOS DE CONTABILIDAD

En cuanto al grupo de trabajo, establecido por los ministros, en la decisión relativa a los servicios profesionales<sup>7</sup>, le fijan que “... como tarea prioritaria formulará recomendaciones para la elaboración de disciplinas multilaterales en el sector de la contabilidad, con objeto de dar efecto práctico a los compromisos específicos” y le centran el trabajo en:

Elaborar disciplinas multilaterales relativas al acceso de los mercados.

La utilización de las normas internacionales para fomentar “... la cooperación con las organizaciones internacionales competentes...”.

Facilitar la aplicación de las directrices para el reconocimiento de los títulos de aptitud.

Las normas internacionales a que hace referencia el ordinal b están contextualizadas en el apartado b del párrafo 5.º del artículo VI del acuerdo general sobre el comercio de servicios, donde dice que los miembros que hayan contraído compromisos específicos y mientras entran en vigor las disciplinas que

7. OMC-Decision relativa a servicios profesionales, 4 de abril de 1995.

se elaboren para el respectivo sector “no aplicará prescripciones en materia de licencias y títulos de aptitud ni normas técnicas...”, y en el párrafo 5.º del artículo VII del AGCS dice: “... los miembros trabajarán en colaboración con las organizaciones intergubernamentales y no gubernamentales competentes con miras al establecimiento y adopción de normas y criterios internacionales comunes en materia de reconocimiento y normas internacionales comunes para el ejercicio de las actividades profesionales pertinentes en la esfera de los servicios”. Como se puede ver, esta referencia a normas internacionales nada tiene que ver con la relación oficial que en algún momento se pretendió establecer con las normas internacionales de contabilidad para sustentar su adopción en Colombia<sup>8</sup>.

## E. ACUERDOS

El primer acuerdo de reconocimiento mutuo referente a la contabilidad que se hizo público en el marco del GATT y ratificado en la OMC, en virtud del reconocimiento<sup>9</sup>, artículo VII párrafo 4.º, es el que la delegación de Estados Unidos notifica, indicando que en 1991 concluyó un acuerdo sobre principios de reciprocidad con Canadá, firmado entre el Instituto Canadiense de Contadores Colegiados (Canadian Institute of Chartered Accountants-CICA) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Accountants-AICPA). Este acuerdo sólo aplica entre los Estados de cada nación que ratificaron ese acuerdo. El acuerdo analiza las prescripciones en materia de exámenes, formación y experiencia que se deben cumplir en ambos países y concluyen que los títulos son de igual nivel y, por lo tanto, que los exámenes con resultado satisfactorio, en cualquiera de los dos países constituyen requisito básico para el reconocimiento recíproco de los títulos de CPA y CG y no tienen los candidatos necesidad de cumplir todo el trámite para la obtención de la licencia.

## F. ESTUDIOS SOBRE EL SECTOR DE LA CONTABILIDAD

El grupo de trabajo sobre los servicios profesionales efectuó un estudio sobre la profesión contable en el ámbito mundial, que le sirvió de base para el documento que concluyó en la decisión sobre las disciplinas relativas al sector de la contabilidad. Inicialmente preparó un cuestionario que se estructuró sobre los siguientes seis temas:

### I. Prescripciones y procedimientos en materia de títulos de aptitud

8. REYES GUILLERMO. *Contabilidad Internacional*, octubre de 2002.

9. OMC. Notificación de conformidad, febrero de 1997.

- II. Prescripciones y procedimientos en materia de licencias
- III. Reglamentación que rige el establecimiento de una presencia comercial
- IV. Requisitos en materia de nacionalidad, ciudadanía y residencia.
- V. Ética
- VI. Reglamentación que rige la entrada y estancia temporal de personas físicas a efectos del suministro de servicios de contabilidad.

A continuación se presenta un resumen del documento síntesis de las respuestas al cuestionario sobre el sector de la contabilidad, elaborado por la secretaria<sup>10</sup>. Para facilitar referencias se mantiene la numeración del documento original, se extraen apartes y, para evitar repeticiones, se aclara que los porcentajes en las respuestas hacen referencia al número de países que respondieron el cuestionario. Se incluye el resumen, porque se considera de interés para el conocimiento del panorama de la situación internacional y posibilidades de comercialización de los servicios contables.

## *I. PRESCRIPCIONES Y PROCEDIMIENTOS EN MATERIA DE TÍTULOS DE APTITUD*

Esta sección de la síntesis se basa en las respuestas a las preguntas 9, 10 y 11 del cuestionario sobre el sector de la contabilidad y el material facilitado al grupo de trabajo sobre los servicios profesionales por la UNCTAD, la OCDE y la FIC.

### **1. Prescripciones en materia de títulos de aptitud**

#### *A. Prescripciones distintas en materia de títulos de aptitud*

2. Se detectó que la contabilidad tiene más de una denominación y existen distintas prescripciones en materia de títulos de aptitud. “En algunas respuestas se hace una primera distinción clara entre los títulos de aptitud que requiere un ‘contador y auditor profesional’ y los que requiere un ‘técnico contable’ o ‘tenedor de libros’”.

3. Se establece una segunda distinción entre las distintas atribuciones de los “contadores y auditores profesionales”.

4. Hay una tercera distinción referente a los procedimientos que se pueden seguir para obtener un título de aptitud profesional.

10. omc-Síntesis de las propuestas al cuestionario sobre el sector de la contabilidad, mayo de 1997.

### *B. Enseñanza superior*

5. La mayoría de los países exigen un título superior para que una persona sea admitida como contador, y la duración de los estudios varía entre tres y cinco años.

6. Varios países permiten a sus graduados ejercer la profesión una vez terminados sus cursos de enseñanza superior, sin exigirles experiencia práctica, formación o un examen profesional...

### *C. Enseñanza de postgrado*

7. Algunos países exigen que los contadores efectúen un posgrado en contabilidad, auditoría y materias conexas, durante el cual se preparan para el examen profesional final.

### *D. Prácticas y formación*

8. La mayoría de países exige experiencia práctica después de la enseñanza superior o, en algunos casos, en lugar de esa enseñanza.

### *E. Examen profesional*

9. Cerca de la mitad de los países que contestaron exige que los candidatos aprueben un examen profesional como requisito final para ser admitidos contadores.

### *F. Condiciones previas para comenzar la enseñanza profesional*

10. Algunos países ubican la enseñanza superior como requisito para comenzar la enseñanza de postgrado, y la consideran “enseñanza profesional”, mientras otros que consideran la enseñanza superior en su conjunto como “enseñanza profesional” han incluido como condición previa la obtención de un título de la escuela secundaria.

### *G. Materias abarcadas por la enseñanza profesional*

11. En la mayoría de las respuestas figuran: contabilidad, auditoría, elementos de derecho, economía, administración, finanzas y ética profesional. Con frecuencia, la contabilidad y la auditoría están desglosadas en varias materias específicas, tales como la contabilidad general, cuentas consolidadas, contabilidad de costos, contabilidad financiera, auditoría interna, auditoría externa.

## *12. Procedimientos en materia de títulos de aptitud*

Como se hace referencia a los procedimientos tanto en materia de títulos de aptitud como de licencias no fue fácil precisar los procedimientos en materia de títulos de aptitud. Según información de la FIC, de 49 organismos profesionales en 38 países, cerca de la mitad permite el acceso a la autorización para ejercer la profesión de auditor y contador sobre una base anual; la otra mitad, cuando se le solicita; y un solo organismo, a intervalos superiores a un año.

## **II. PRESCRIPCIONES Y PROCEDIMIENTOS EN MATERIA DE LICENCIAS (APARTE DE LAS PRESCRIPCIONES EN MATERIA DE TÍTULOS DE APTITUD)**

13. Esta parte de la síntesis se basa en las respuestas a las preguntas 19 y 24 del cuestionario y en información facilitada por la UNTAD, la OCDE y la FIC.

### **14. Requisitos para la obtención de licencias por particulares**

#### *A. Inscripción*

15. Para obtener una licencia el solicitante debe inscribirse en las instituciones respectivas. Las autoridades pueden verificar, sobre la base de un expediente, que el solicitante cumple todas las condiciones requeridas, lo que lleva posteriormente a otras dos gestiones que son la expedición de la licencia o la autorización para ejercer (sea cual sea la forma que ésta adopte) y la inclusión en la lista de profesionales autorizados para ejercer la actividad en cuestión...

#### *B. Pertenencia a un organismo profesional*

16. Puede hacerse una distinción entre aquellos miembros que exigen la pertenencia a un organismo profesional (dos tercios de los casos) y aquellos en los que esto no es necesario. En muchos casos el organismo profesional es, en realidad, la institución que expide las licencias en el país miembro, ya sea porque fue establecido por ley con esa finalidad, entre otras (el 50 por ciento de los casos), o porque la ley ha delegado tal función en él o se la ha concedido tras haber sido creado por los propios profesionales.

#### *C. Honradez*

17. Tres cuartas partes de los países exigen que se garantice la honradez de los profesionales. Esta prescripción adopta una variedad de formas según la cultura, la tradición y la organización de cada miembro, pero su objetivo es general-

mente el mismo: impedir que alguien que no haya sido honrado en el pasado ejerza determinadas actividades reglamentadas.

#### *D. Edad mínima*

18. El 40% de las respuestas indican que se debe tener una edad mínima para ejercer. Las edades mínimas están comprendidas entre los 18 y los 25 años, según el país. La impresión es que en un gran número de casos el único requisito que se impone a los profesionales es que sean mayores de edad, es decir, que tengan plena capacidad legal.

#### *E. Prestación de juramento*

19. Una cuarta parte de las respuestas indica que los profesionales que acaban de ser autorizados para ejercer deben prestar juramento.

#### *F. Seguro de responsabilidad profesional*

20. En un cuarto de las respuestas se indica que los profesionales deben tener un seguro de responsabilidad profesional para estar autorizados a ejercer.

#### *G. Otros*

21. Se ha mencionado también la residencia o el establecimiento en la jurisdicción para la que se concede la licencia al profesional, o la condición de nacionalidad o ciudadanía, en el 20 y el 30% de las respuestas, respectivamente.

### **22. Prescripciones en materia de licencias para empresas**

23. Un cuarto de los miembros respondieron que no es posible expedir licencias a empresas profesionales porque las empresas profesionales no están reglamentadas (en contraposición a los particulares de la empresa), o porque el ejercicio de las actividades reglamentadas está limitado exclusivamente a profesionales particulares, es decir, no es posible ejercer esas actividades a través de una empresa.

#### *A. Inscripción*

24. Como en el caso de los particulares, el requisito que se exige con mayor frecuencia a las empresas profesionales es su inscripción en algún tipo de institución expedidora de licencias. Este requisito figura en más del 90% de las respuestas.

### *B. Propiedad de las empresas*

25. Las restricciones relacionadas con la propiedad de una empresa profesional son casi tan frecuentes como las prescripciones anteriores. En el 70% de las respuestas se indica que la empresa debe estar controlada por profesionales o ser de su propiedad. Para ser considerados “profesionales” a estos efectos, los particulares deberán haber recibido una licencia a título personal de las autoridades del miembro.

### *C. Gestión*

26. Algo más del 60% de respuestas indican que la gestión de una empresa profesional tiene que cumplir determinadas prescripciones [...] Uno de los principales objetivos de exigir una licencia a título personal a los directores es garantizar que la empresa misma respetará y se asegurará de que todos los que trabajan para ella respeten las leyes y reglamentos del sector y, en particular, las normas éticas por las que se rige el ejercicio de las actividades reglamentadas (independencia, secreto profesional, etc.). En el porcentaje mencionado anteriormente se ha asumido que todas las empresas que deben ser propiedad y estar en un 100% bajo el control de profesionales con licencia local también deben estar gestionadas por tales profesionales, incluso si esto no se indica en la respuesta.

### *D. Otros*

27. Aparte de la pertenencia a un organismo profesional, que se exige en aproximadamente el 60% de los casos, solamente en una minoría de los miembros se imponen otros requisitos a las empresas profesionales. Algunos miembros exigen que la empresa esté asegurada.

## **3. Procedimientos para el trámite de licencias**

28. El grado de detalle de las respuestas sobre los procedimientos para el trámite de licencias para los contables (particulares o empresas) existentes en los miembros sigue siendo limitado.

### *A. Concesión de licencias por actividad*

29. Muy pocos países hacen distinciones entre las actividades en lo que respecta a la concesión de licencias: una única licencia permite el ejercicio de todas las actividades reglamentadas en la mayoría de los países.

### *B. Plazos*

30. En tres cuartas partes de las respuestas se indica que se puede presentar la solicitud de una licencia en cualquier momento durante el año.

### *C. Duración*

31. En el 60% las respuestas indican que se tarda un mes o menos en tramitar una solicitud.

### *D. Documentación*

32. Una minoría de las respuestas ofrece datos sobre la documentación necesaria para presentar una solicitud.

### *E. Otros*

33. Ninguno de los países miembros en los que se pueden conceder licencias a empresas profesionales indican que haya diferencias entre los procedimientos que se aplican para la concesión de licencias a particulares y a empresas.

34. Por último, parece que las licencias se expiden generalmente para un período indefinido, por lo que no es necesario repetir periódicamente los procedimientos para el trámite de licencias.

## ***III. REGLAMENTACIÓN QUE RIGE EL ESTABLECIMIENTO DE UNA PRESENCIA COMERCIAL***

36. Esta parte de la síntesis se basa en las respuestas a las preguntas 29 a 33 del cuestionario, así como en toda la información pertinente facilitada por la OCDE y la FIC.

37. La presencia comercial constituye el tercer modo de suministro de servicios. Las leyes y reglamentos que le afectan están sujetas a varias disposiciones del AGCS. En particular, a las disciplinas del párrafo 4.º del artículo VI (cuando se trata de prescripciones en materia de títulos de aptitud o de licencias) y en la medida en que un miembro haya consignado un compromiso en su lista a las disciplinas del artículo XVI (acceso a los mercados) y XVII (trato nacional). En los siguientes comentarios se tiene en cuenta la aplicabilidad de estos artículos a cada una de las medidas.

38. Hay cierto grado de incoherencia en algunos casos entre las respuestas de esta parte del cuestionario y las que se dan en otras, en concreto en la parte sobre el trámite de licencias.

### **1. Forma de establecimiento**

39. Las medidas que restrinjan o prescriban los tipos específicos de persona jurídica o de empresa conjunta por medio de los cuales un proveedor de servicios puede suministrar un servicio están abarcadas por el apartado e del párrafo 2.º del artículo XVI del AGCS. Tales medidas han sido siempre importantes en el sector para preservar el carácter civil (no comercial) de la práctica de la contabilidad o la responsabilidad personal de los profesionales, entre otras cosas.

40. Tradicionalmente (en particular en el mundo anglosajón), la sociedad colectiva ha sido la forma jurídica más utilizada por las empresas profesionales.

### **2. Restricciones de las inversiones y de la propiedad.**

41. La pregunta sobre este tema cubría dos aspectos diversos que corresponden a dos disposiciones diferentes del AGCS. La propiedad de la empresa puede condicionarse a la nacionalidad del propietario o al origen de la licencia que tiene (es decir, un extranjero con una licencia local no sería considerado como extranjero).

42. En menos de una décima parte de las respuestas se indica que en el miembro no se impone ni uno ni otro tipo de restricción, lo que significa que los extranjeros (profesionales o no) o las personas sin títulos de aptitud o licencias (nacionales o extranjeros) tienen acceso totalmente libre a las inversiones y la propiedad. Los siguientes comentarios analizan la situación de aquellos miembros encuestados en los que sí existe una u otra forma de restricción.

#### *A. Restricción basada en la nacionalidad (apartado f) del párrafo 2 del artículo XVI)*

43. Un 17% de respuestas indica que los socios de una empresa profesional, o al menos la mayoría, deben ser nacionales de los países miembros.

#### *B. Restricción basada en la calificación o la licencia (párr. 4.º art. VI)*

44. Un 83% indica que los miembros exigen a los asociados, o por lo menos una mayoría de ellos que tengan una calificación o licencia local.

45. Un tercio de las respuestas explica que la posesión de acciones en las empresas profesionales está limitada a las personas físicas, con lo que se imposibilita la constitución de grupos de empresas profesionales en esos países mediante la relación clásica entre empresas matrices y filiales.

### 3. Restricciones en la gestión

46. () Cuando se hace una distinción sobre la base de la nacionalidad, es aplicable el artículo XVII, mientras que el párrafo 4.º del artículo VI es de aplicación a las reglamentaciones donde la distinción se hace según la calificación o licencia de los gerentes.

47. Alrededor de la décima parte de las respuestas muestra que ninguna clase de restricción se refiere a los gerentes de empresas profesionales. A continuación se analiza cuando se está en, por lo menos, una de las dos formas de restricción.

#### *A. Restricción basada en la nacionalidad*

48. Un 10% de respuestas indican que los gerentes de una empresa profesional, o por lo menos una mayoría de ellos, tienen que ser nacionales del miembro.

#### *B. Restricción basada en la calificación o licencia*

49. Casi todas las demás respuestas indican que los miembros exigen que los gerentes, o por lo menos una mayoría de ellos, tengan una calificación o licencia local.

50. En dos respuestas se exige sencillamente que los gerentes de una empresa profesional sean residentes en el país y no se hace referencia a la necesidad de una licencia local. Sin embargo, ello parece ser una omisión.

### 4. Empleo de profesionales locales por un profesional o una empresa extranjeros

51. La posibilidad de que un profesional extranjero o una empresa profesional extranjera emplee a profesionales con licencias locales también corresponde a un tipo de situación del modo-3 (prestación del servicio con presencia comercial).

52. “Antes de analizar las respuestas es preciso tener presente que, según los requisitos impuestos en la mayoría de los miembros para la concesión de licencias a personas físicas (véase párr. 1.º cap. II) o empresas profesionales (véase párr. 2.º

cap. II), sólo un corto número de profesionales o empresas profesionales extranjeros tendrán posibilidad de conseguir una licencia local. A los profesionales extranjeros sólo se les permitirá la práctica de actividades reguladas si llegan a formar parte de la profesión local, lo que generalmente entraña una recalificación parcial o total, la obtención de una licencia local, etc.”.

53. La mayoría de los miembros no han establecido requisitos especiales para la contratación de profesionales locales por profesionales y empresas profesionales extranjeros que no tengan una licencia local (86% de los casos).

54. El número de países que no han establecido ninguna restricción es sorprendentemente elevado ya que los requisitos éticos con frecuencia exigen que, cuando se practican actividades reguladas, los contables han de ser independientes o estar empleados por otro profesional o empresa profesional con licencia.

#### 5. Relaciones internacionales de las empresas profesionales locales

55. Lo que se entiende generalmente por relaciones internacionales son las que hasta ahora han desarrollado las grandes redes internacionales de empresas de contabilidad. Desarrollan sus actividades más o menos en un régimen de concesión: las empresas locales independientes explotan en común un solo nombre comercial y acuerdan voluntariamente aplicar la misma metodología y las mismas normas, someterse mutuamente a inspección y control de calidad, contribuir, tanto financiera como técnicamente, al desarrollo y utilización de esos instrumentos, etc.

56. Un 80 por ciento de los miembros de la muestra no impone ninguna restricción en la utilización de nombres internacionales o extranjeros por parte de profesionales o empresas profesionales.

#### *IV. REQUISITOS EN MATERIA DE NACIONALIDAD, CIUDADANÍA Y RESIDENCIA*

57. Esta parte de la síntesis se basa en las respuestas 37 y 38 del cuestionario acerca del sector de la contabilidad y otras informaciones facilitadas al grupo de trabajo sobre servicios profesionales por la OCDE y la UNCTAD.

##### **1. Requisitos en materia de nacionalidad y ciudadanía**

58. No existe una definición uniforme de la nacionalidad y la ciudadanía. Así pues, en el presente documento no se hace distinción entre los conceptos de ciudadanía y nacionalidad.

59. Los requisitos relativos a la nacionalidad y la ciudadanía deberían normalmente quedar comprendidos en el alcance del artículo XVI del AGCS. Afectan al acceso a los mercados (art. XVI), pues representan unos “contingentes nulos” para los profesionales extranjeros. Debe señalarse también que esas restricciones sólo se aplican a los servicios y proveedores de servicios extranjeros y, por lo tanto, podrían considerarse discriminatorias en el sentido del artículo XVII.

60. La OCDE ha señalado que los requisitos en materia de nacionalidad y ciudadanía están cayendo en desuso en los países que la integran. Algunos países los han eliminado en los últimos años. Confirman ese dato las respuestas al cuestionario sobre el sector de la contabilidad y el estudio realizado por la UNCTAD, según el cual aproximadamente un 30% de los países estudiados todavía aplican requisitos en materia de nacionalidad o ciudadanía.

## **2. La condición de la residencia o del establecimiento**

61. “... no existe una definición uniforme de residencia y establecimiento [...] En principio, cada persona sólo tiene una residencia en el mundo. Así pues, la residencia puede distinguirse del domicilio. El requisito de ser residente en un país es, por lo tanto, más estricto que el requisito de tener un domicilio...”

62. Según el AGCS, podría alegarse que los requisitos referentes al establecimiento y el domicilio caen dentro del alcance del párrafo 4.º del artículo VI, pues en general no deben establecer una discriminación entre nacionales y no nacionales y tampoco aplicar límites cuantitativos a la entrada de profesionales extranjeros.

63. Cabría una primera distinción entre los países que siempre exigen la residencia sobre una base permanente y los países que también permiten a los profesionales extranjeros el ejercicio de su profesión sobre la base de una residencia temporal o de la adopción de un domicilio...

### **3. Establecimiento en más de un país**

64. “... las medidas que se impone a las empresas que sólo tengan establecimientos profesionales en un solo país caerían dentro del alcance de los artículos XVI y XVII del AGCS, pues impiden el acceso al mercado a las empresas establecidas en otro país y discriminan de facto entre nacionales y no nacionales”.

65. “En la mayoría de los países se permite a las personas y empresas tener su establecimiento personal en más de un país...”.

## V. ÉTICA

66. Esta parte de la síntesis se basa en las respuestas a las preguntas 15, 16, 17 y 18 del cuestionario sobre el sector de la contabilidad y en otras informaciones facilitadas al grupo de trabajo sobre los servicios profesionales por la UNCTAD y la FIC.

### 1. Reglamentación de la ética profesional

#### A. Reglas y alcance

67. Casi todos los países tienen reglas o códigos éticos. Según la UNCTAD, casi dos tercios de los países en desarrollo y los países en transición han establecido o están en curso de establecer códigos de ética profesional.

68. En la mayoría de los países hay reglas éticas que abarcan todos los aspectos de la profesión contable. Algunos países limitan la reglamentación a las auditorías, la contabilidad y otras actividades tales como el asesoramiento en materia de gestión.

#### B. Objetivos en materia de política

69. La mayoría de los países han enumerado un corto número de objetivos fundamentales en materia de política, tales como: la protección del interés público general, la protección de los inversores y los mercados financieros, la confianza del público en la profesión y la responsabilidad de los profesionales respecto de la sociedad. Entre otros objetivos que con frecuencia se citan en materia de política figuran: la integridad, la independencia, la objetividad y competencia de los profesionales, el prestigio de la profesión, la calidad y la fiabilidad de los servicios y el mantenimiento de un elevado nivel profesional.

#### C. Organismos e instituciones profesionales

70. Las instituciones que establecen normas éticas y supervisan su aplicación son, en la mayoría de los casos, organismos profesionales.

#### D. Sanciones

71. Algunos países señalan que se pueden tomar medidas disciplinarias contra particulares y empresas, mientras que otros limitan esas medidas a los particulares. “La mayoría de los países en los que existen códigos de ética elaborados por asociaciones profesionales especifican que el código sólo es aplicable a los miembros de la asociación profesional, pero esto no siempre se indica”.

## 2. Restricciones al comportamiento competitivo

### *A. Restricciones a la publicidad, comercialización y captación de clientes*

72. Tradicionalmente, las restricciones a la publicidad, comercialización y captación de nuevos clientes por los profesionales se han establecido en los códigos de ética.

73. Según el estudio de la FIC, 19 organismos profesionales, que representan a 16 países, no aplican a las empresas autorizadas restricciones a la publicidad u otros métodos de búsqueda de nuevas oportunidades de trabajo. Dieciséis organismos profesionales (12 países) exigen que la publicidad sea veraz y de buen gusto, mientras que cuatro organismos profesionales (tres países) exigen que la publicidad respete el código de ética.

74. En la mayoría de los países que han respondido al cuestionario sobre el sector de la contabilidad no hay prohibiciones de publicidad, comercialización y captación de clientes, pero sí algunas restricciones limitadas...

### *B. Restricciones a la fijación de honorarios*

75. Según el estudio de la FIC, 37 organismos profesionales (31 países) de los 48 que se incluyeron en el estudio, permiten que los profesionales fijen libremente sus propios honorarios. Sólo 11 (9 países) aplican ciertas restricciones; cinco de ellos tienen directrices de algún tipo para la fijación de honorarios y otros cinco han impuesto el nivel de los honorarios.

76. De las respuestas al cuestionario sobre el sector de la contabilidad se desprende que la mayoría de los países no impone honorarios mínimos y máximos. Además, muchos países no aplican ninguna restricción a la fijación de honorarios. En cambio, en otros países hay directrices para la fijación de honorarios o se establecen honorarios indicativos.

## ***VI. REGLAMENTACIÓN QUE RIGE LA ENTRADA Y LA ESTANCIA TEMPORAL DE PERSONAS FÍSICAS A EFECTOS DEL SUMINISTRO DE SERVICIOS DE CONTABILIDAD***

77. Esta sección de la síntesis se basa en las respuestas a las preguntas 34 a 36 del cuestionario, así como en el material suministrado por la OCDE y la FIC.

78. La entrada y la estancia temporal de personas físicas a efectos del suministro de servicios de contabilidad en el territorio de otro miembro constituye el cuarto modo de suministro de servicios, según se define en el artículo I del AGCS.

79. Más del 40% de los miembros que han presentado respuestas no tienen procedimientos para facilitar la entrada y estancia temporal de profesionales extranjeros a efectos del suministro de servicios de contabilidad. Esto puede tener dos significados: o bien que los profesionales tienen que seguir en esos países los procedimientos corrientes aplicables a cualquier extranjero que desee trabajar en ellos, o bien que no es posible la entrada y estancia temporal de extranjeros a efectos del suministro de servicios de contabilidad (por ejemplo, cuando existe una condición relativa a la nacionalidad).

80. Por lo general, los candidatos tienen que seguir los procedimientos de inmigración y cumplir una serie de prescripciones (según los países: residencia, contingentes, contratos de empleo con una empresa local o equivalente, etc.). En el 40% de los casos tienen que obtener un permiso de trabajo.

81. Además de los requisitos anteriores, en algunas respuestas se ha repetido que los profesionales necesitan una licencia local o una convalidación de sus títulos de acreditación extranjeros para poder realizar actividades reguladas en el país huésped. Se puede suponer que esto ocurre en todos los países que aplican prescripciones similares, mencionados en la sección II de este documento.

## G. DIRECTRICES

En forma paralela al estudio del grupo de trabajo, el Consejo del Comercio de Servicios, en mayo de 1997, estableció las “directrices para acuerdos o convenios de reconocimiento en el sector de la contabilidad”<sup>11</sup>, cuya aplicación es voluntaria y no pueden modificar los derechos y obligaciones de miembros de la OMC. Fueron elaboradas para facilitar acuerdos de reconocimiento y adhesión de terceros o elaboración de de acuerdos comparables.

Las directrices están divididas en A) Desarrollo de negociaciones pertinentes en el marco del AGCS, y B) Forma y contenido del acuerdo. Sólo se mencionan para hacer conocer su existencia y para no hacer más extenso este documento.

## H. IMPORTANCIA Y LOGROS EN LOS SERVICIOS CONTABLES

Por solicitud del Consejo de Servicios, la secretaría del Consejo elaboró un documento resumen, en diciembre 4 de 1998, denominado Nota de la Secreta-

11. OMC “Servicios de Contabilidad”, nota documental de la secretaría, diciembre de 1998.

ría<sup>12</sup>, que no pretendió ser exhaustiva, sino servir de base para los debates de los miembros del Consejo de Servicios. En la nota 6 de pie de página se aclara que el AGCS se ocupa fundamentalmente del ejercicio público de la profesión contable, es decir la “prestación de servicios profesionales de contabilidad a clientes”.

Allí se destacan la importancia de la contabilidad, la gama de actividades que prestan las empresas de contabilidad y su expansión hacia servicios de asesoramiento tributario y de consultores de administración.

Se deja en claro que lo más importante para el comercio de los servicios de contabilidad es quizá la aplicación generalizada de prescripciones nacionales en materia de títulos de aptitud y de licencias, para el ejercicio de la profesión y como condiciones para la propiedad y dirección de empresas.

Se observa que la profesión contable se ejerce en la mayoría de países a nivel de empresas o sociedades profesionales, y que las mayores empresas de servicios profesionales son del sector de la contabilidad y que las transacciones internacionales de servicios de contabilidad que se dan son:

Prestar servicios dentro del país a clientes nacionales sobre asuntos exteriores (por ejemplo, asesoramiento sobre un régimen fiscal extranjero).

Prestar servicios en el exterior a establecimientos permanentemente en el extranjero de clientes nacionales (por ejemplo, realizar la auditoría de una filial extranjera).

Prestar servicios dentro del país a clientes nacionales sobre asuntos exteriores (por ejemplo, asesoramiento sobre un régimen fiscal extranjero).

Encargarse del elemento exterior de los servicios prestados en el país a clientes nacionales (por ejemplo, realizar la auditoría de una filial extranjera con el objeto de realizar una auditoría nacional del estado financiero consolidado de una casa matriz nacional).

Prestar servicios en el exterior a clientes extranjeros sobre asuntos internos nacionales (por ejemplo, asesorar una empresa extranjera sobre el régimen fiscal nacional).

12. OMC, directrices para los acuerdos o convenios de reconocimiento mutuo en el sector de la contabilidad.

Prestar servicios en el país a establecimientos permanentes en el país de clientes extranjeros (por ejemplo, realizar la auditoría reglamentaria de una filial nacional con objeto de realizar una auditoría exterior del estado financiero consolidado de una casa matriz extranjera).

Prestar servicios en el exterior a clientes extranjeros sobre asuntos exteriores (por ejemplo, actuar como síndico de una empresa extranjera insolvente).

Dentro del aparte de estructuras de reglamentación y restricciones importantes al comercio, el punto 27 de la Nota de la Secretaría señala los obstáculos al comercio de servicios de contabilidad, dividiéndolos en generales y concretos. Los generales son: limitaciones de pagos internacionales, limitaciones a la movilidad de personal, obstáculos a la transferencia de tecnología e información, prácticas de contratación pública basadas en la compra de productos nacionales, trato fiscal diferenciado y doble tributación, monopolios y subvenciones. Los obstáculos concretos comunes son prescripciones en materia de nacionalidad, prescripciones en materia de establecimiento o residencia, prescripciones en materia de certificación profesional o ingreso a la profesión, compartimiento del ejercicio de la profesión, limitaciones o incompatibilidades, limitaciones en materia de publicidad, ofrecimiento de servicios y fijación de honorarios, limitaciones cuantitativas a la prestación de servicios, diferencias en las normas de contabilidad de auditoría y otras normas, limitaciones a la estructura empresarial y limitaciones al establecimiento de relaciones internacionales y a la utilización de nombres de empresas.

En cuanto a ejecuciones, se anota cómo se están eliminando las prescripciones en materia de nacionalidad para el ejercicio de la profesión contable, aunque los requisitos de residencia siguen aplicándose en forma general; los acuerdos internacionales concertados con países federales tiene efectos diferentes, según el grado de autonomía de los respectivos Estados; por ejemplo en Estados Unidos las estructuras federales “apenas tienen autoridad sobre las instituciones estatales en el sector de la contabilidad”, como dice el punto 29; las limitaciones impuestas a la inversión y a la propiedad restringen redes internacionales de empresas de contabilidad; además de lo relacionado con acceso a los mercados y el trato nacional, la inexistencia de acuerdos de reconocimiento mutuo constituyen obstáculos importantes al comercio internacional; sin embargo, a nivel regional las comunidades europeas han establecido procedimientos para el reconocimiento mutuo de títulos, y a nivel bilateral el AICPA (EE. UU.) y el CICA (Canadá) concertaron un acuerdo de principios de reciprocidad, y un protocolo entre Australia y Nueva Zelanda, en cuanto al mercado de servicios, establece el derecho mutuo a ejercer una profesión en los dos países; también existe un acuerdo sobre princi-

pios de reciprocidad entre Australia y Estados Unidos, según la secretaría, el número de acuerdos “resulta a todas luces muy reducido”.

Aunque la profesión contable ha influido en las normativas de los países, se nota cómo en los últimos años entidades del sector público participan de este desarrollo, promoviendo la aplicación de normas internacionales de contabilidad a nivel local. La tarea según el documento ha sido llevada a cabo por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC o IASC-IASB), encargada de las normas de contabilidad, y la Federación Internacional de Contadores (FIC o IFAC) con las normas de auditoría, educativas y deontológicas. La Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV o IOSCO), representativa de reguladores del mercado de valores, también espera que se establezcan normas internacionales de contabilidad que se adecuen “para listados multinacionales de valores y otros usos internacionales”, según el punto 36. Tanto la OICV como la CNIC anunciaron un programa multianual destinado a acelerar el proceso de formulación de normas, que incluye la revisión de las normas internacionales vigentes y la aprobación por parte de IOSCO; sin embargo, se deja en claro que la decisión de adopción de IOSCO no es “vinculante para sus miembros”, pero cabe suponer que el punto de vista de IOSCO influirá en las entidades reguladoras nacionales. En el documento se deja ver la tendencia a la recomendación de uso de las normas internacionales de contabilidad, mediante el señalamiento de estudios internacionales que recomiendan su utilización, en los puntos 32 y 33.

Negociaciones sobre los servicios de contabilidad y compromisos existentes en el marco del AGCS.

Hacia 1998, 56 miembros habían asumido compromisos en relación con los servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros. Estos compromisos, de acuerdo con la forma de suministro, se distribuyen así:

Acceso pleno a los mercados (ninguna restricción) 41%.

Suministro transfronterizo (sin consolidar o ausencia de compromisos) 30%

Compromisos de acceso parcial a los mercados, presencia comercial: 89%

Compromisos de acceso parcial a los mercados, presencia de personas físicas: 86%

Los principales compromisos que se han asumido son relacionados con los servicios de contabilidad, y en lo relacionado con presencia comercial y presencia de personas.

## Í. COMPROMISOS DE COLOMBIA EN LA OMC

### 1. Servicios de contabilidad

Colombia firmó dentro del Acuerdo General del Comercio de Servicios en abril 15 de 1994 una lista de compromisos específicos<sup>13</sup> que se que se enmarcan dentro de las siguientes modalidades de prestación de servicios: 1. suministro transfronterizo, 2. consumo en el extranjero, 3. presencia comercial, y 4. presencia de personas físicas, en relación con: limitaciones al acceso de los mercados, limitaciones al trato nacional y compromisos adicionales.

Los compromisos específicos de Colombia en cuanto a la contaduría pública y que están comprendidos la clasificación VII b, con la denominación Servicios de Contaduría y Teneduría de libros, son:

En cuanto a limitaciones al acceso a los mercados, en lo relativo a presencia comercial: en las sociedades de contadores públicos el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de contadores públicos y su representante legal será un contador público, cuando todos los socios tengan tal calidad.

En cuanto a limitaciones al trato nacional, en lo relativo a presencia comercial, es necesario inscribirse como contador, para lo cual debe ser nacional colombiano en ejercicio de los derechos civiles, o extranjero domiciliado en Colombia con no menos de tres años de anterioridad a la respectiva solicitud y que reúna los siguientes requisitos:

- a. Haber obtenido el título de contador público en una universidad colombiana, acreditar experiencia en actividades relacionadas con la ciencia contable en general no inferior a un año, adquirida en forma simultánea con los estudios o posteriores a ellos.
- b. O haber obtenido el título de contador público o una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reconocimientos de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto.

### 2. Servicios financieros

Para complemento y por considerarlo de importancia se incluyen los compromisos en el sector financiero, por estar relacionados con el servicio de la contaduría pública y con el desempeño de los contadores públicos.

13. GATTS-Colombia. *Lista de compromisos específicos*, abril de 1994.

El contenido de esta lista sobre servicios financieros, en cuanto a limitaciones al acceso a los mercados, se entiende cobijado bajo las siguientes precisiones: 1. No consolidado, excepto para las medidas que afecten la entrada y permanencia temporal de personas naturales en las siguientes categorías: administradores, representantes legales y técnicos, siempre y cuando estas personas presten sus servicios en empresas con presencia comercial en el país. Para estos efectos se establecen las siguientes definiciones.

**Administradores:** directivos de la empresa y otros ejecutivos con facultad para manejar los activos y actividades económicas de la compañía. Usualmente incluye miembros de la junta directiva, asesores, presidentes, vicepresidente y subgerentes.

**Representantes legales:** son los representantes autorizados de la empresa ante terceros; suscriben y ejecutan todas las acciones y contratos que buscan cumplir el objeto social de la compañía. En esa capacidad representan a la empresa ante cualquier autoridad estatal.

**Técnicos:** son aquellos ejecutivos con conocimientos sobresalientes en asuntos técnicos específicos de importancia directa en las operaciones de la empresa y en su objeto social.

2. Se permite exclusivamente el establecimiento de una sociedad, de acuerdo con la ley colombiana, bajo la modalidad de filial o subsidiaria. En consecuencia, se excluyen otras modalidades, en particular las sucursales (*branches*). Esto no impide el funcionamiento de oficinas de representación, las cuales no podrán prestar servicios financieros en Colombia. La presencia comercial se realizará de acuerdo con el objeto específicamente autorizado a la respectiva filial o subsidiaria. Por exigencia de normas constitucionales, el ejercicio de la actividad financiera, bursátil y aseguradora requiere de autorización estatal previa. Dicha autorización resulta de un procedimiento de carácter administrativo, con base en criterios contenidos en el estatuto de inversión extranjera y el estatuto orgánico del sistema financiero.

La lista final de Colombia debe entenderse sin perjuicio de regulaciones prudenciales aplicables a la operación financiera en Colombia, tales como niveles mínimos de capital, límites a los activos de riesgo de las entidades, límites al endeudamiento de las mismas, etc.

## J. DECISIÓN SOBRE DISCIPLINAS RELATIVAS AL SECTOR DE LA CONTABILIDAD

El Consejo del Comercio de Servicios adoptó el 14 de diciembre de 1998 las disciplinas sobre la reglamentación nacional en el sector de la contabilidad<sup>14</sup>, cuyo objeto es facilitar el comercio de servicios de contabilidad, garantizando que las reglamentaciones nacionales que afecten el comercio de servicios cumplan las exigencias del párrafo 4.º del artículo VI del AGCS.

En cuanto a las disposiciones generales se establece que los miembros no adopten medidas relativas a las prescripciones y procedimientos en materia de licencias, las normas técnicas y prescripciones y procedimientos en materia de títulos de aptitud tendientes a crear obstáculos al comercio de servicios de la contabilidad.

En lo relativo a transparencia se plantea poner a disposición del público los nombres y direcciones de las entidades gubernamentales encargadas de la expedición de licencias, indicando en lo posible las actividades y títulos profesionales reglamentados, requisitos y procedimientos para obtener, renovar o conservar las licencias; información a otro miembro de la razón de ser de las medidas de reglamentación interna en el sector de la contabilidad; cuando se adopten medidas que afecten significativamente el comercio de servicios de contabilidad a dar la oportunidad a los otros miembros de formular observaciones antes de adoptarlas; entre otras.

Respecto a prescripciones en materia de licencias serán preestablecidas, de conocimiento público y objetivas; cuando haya prescripciones en materia de residencia, los miembros estudiarán la posibilidad de utilizar medios que restrinjan menos el comercio; cuando se exija la pertenencia a una organización profesional, se asegurará que los términos de afiliación sean razonables; los miembros se asegurarán que no se impongan restricciones a la utilización de nombres de las empresas; que en materia de seguro de responsabilidad profesional se tenga en cuenta la cobertura de todo seguro existente; y que los derechos percibidos por las autoridades competentes reflejen los gastos administrativos en que se incurran y que no sean impedimento para la ejercer la actividad.

En cuanto a procedimientos en materia de licencias serán preestablecidos, de conocimiento público y objetivos; la solicitud y la documentación conexas no serán más gravosos de lo necesario para cumplir prescripciones en materia de títulos de aptitud y de licencias; las autoridades competentes acusarán inmedia-

14. OMC *Disciplinas sobre la reglamentación nacional en el sector de la contabilidad*, diciembre de 1998.

tamente recibo de solicitudes y en caso de estar incompleta informarán sin demoras; en caso de la denegación de una solicitud se le informará al solicitante los motivos, y las licencias, una vez concedidas, surtirán efecto inmediatamente.

Procedimientos en materia de títulos de aptitud: la verificación de títulos de un solicitante adquiridos en el territorio de otro se realizará dentro de un plazo prudencial; los exámenes se programarán con frecuencia razonable y no se exigirán requisitos de residencia no sujetos a consignación en listas en virtud del artículo XVII como condición para rendir examen.

Respecto a normas técnicas, se buscará que se elaboren, adopten y apliquen las necesarias para cumplir objetivos legítimos y se tendrán en cuenta las normas internacionalmente reconocidas de las organizaciones internacionales competentes que aplique un miembro.

## K. NUEVO GRUPO DE TRABAJO

El Consejo del Comercio de Servicios decidió el 26 de abril de 1999 establecer un grupo de trabajo sobre reglamentación nacional<sup>15</sup> y clausuró el grupo de trabajo sobre servicios profesionales. Al nuevo grupo se le encomendó elaborar disciplinas e incluyó las tareas asignadas al anterior grupo de trabajos profesionales que incluía la elaboración de disciplinas para los servicios profesionales, incluidas las relativas al sector de la contabilidad.

## L. COMUNICACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS-SERVICIOS DE CONTABILIDAD

En diciembre 15 de 1998 se distribuyó una comunicación de Estados Unidos<sup>16</sup>, como aporte al debate, sobre servicios de contabilidad. La comunicación enfatiza en la necesidad de servicios de contabilidad y servicios conexos de gran calidad y bajo costo, en aumento, al utilizar criterios armonizados para las transacciones comerciales nacionales e internacionales y que la participación extranjera en los servicios de contabilidad y conexos puede contribuir a la reestructuración y diversificación de economías emergentes, mediante el suministro de asesoría independiente sobre reformas macroeconómicas y sobre reforma empresarial, los adelantos tecnológicos como el comercio por internet y el comercio electrónico.

15. OMC-Decisión relativa a la reglamentación nacional, abril de 1999.

16. OMC Comunicación de Estados Unidos, diciembre de 1998.

Plantea el comunicado, entre los temas para futuros debates y estudios, que se examinen los compresos de acceso a los mercados, pues está demostrado que esas restricciones no son necesarias para proteger al consumidor e instan a los miembros de la OMC a considerar la posible eliminación de prescripciones de nacionalidad y residencia.

Se agrega que Estados Unidos ha aceptado compromisos para mantener abierto su mercado a los proveedores extranjeros de servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros. No mantienen restricciones al acceso a mercados ni trato nacional en los modos 1 y 2 ; en el modo 3, sólo hay restricción en el acceso a mercados a empresas individuales o sociedades de personas que sólo pueden estar constituidas por personas con licencia contable; no hay restricciones en el modo 3, salvo en los Estados que requieren residencia para obtener licencia.

## M. NUEVA COMUNICACIÓN DE ESTADOS UNIDOS

En diciembre de 2000 Estados Unidos presentó una propuesta<sup>17</sup> sobre servicios de contabilidad, con el fin de estimular el debate y la liberalización del sector, argumentando la globalización de las actividades de las empresas y con el propósito de facilitar a los contables la prestación de servicios a clientes que realizan transacciones internacionales. El documento propone que quienes no hayan asumido compromisos lo hagan basándose en una lista de obstáculos propuesta, y sugiere unas modificaciones a las disciplinas sobre reglamentación nacional aprobadas en diciembre de 1998. La lista de obstáculos comprende:

Participación de capital nacional.

Límite al número de contadores que se pueden contratar.

Requisitos de ciudadanía o residencia.

Restricción a la transmisión electrónica de informes y documentos contables.

Impuestos excesivos para la repatriación de utilidades.

Límite al número de contadores extranjeros que se pueden contratar.

Trato menos favorable para contadores que han obtenido licencia.

Discriminación a la forma de organización empresarial.

Discriminación en la propiedad y control de empresas extranjeras.

Trato discriminatorio a socios extranjeros.

Requisitos discriminatorios durante el proceso de obtención de licencias, que no tienen relación con la capacidad del proveedor para prestar el servicio.

Discriminación de pertenencia a organismo profesional determinado para la solicitud de una licencia.

17. OMC-Comunicación de Estados, diciembre de 2000.

Trato discriminatorio en solicitud de licencias de extranjeros en relación con la solicitud de licencias de nacionales.

Requisitos mínimos de contratación de nacionales.

## N. COMUNICACIÓN DE AUSTRALIA-PROPUESTA DE NEGOCIACIÓN SOBRE SERVICIOS DE CONTABILIDAD

Australia presentó una propuesta<sup>18</sup> de negociación de servicios de contabilidad en marzo 28 de 2001, muy parecida a la última presentada por Estados Unidos, donde se destaca la importancia de la contabilidad y la internacionalización de las empresas, y relacionan unas restricciones al comercio detectadas por los exportadores australianos que son en esencia los mismos obstáculos que sugiere Estados Unidos, igualmente el comunicado recomienda modificaciones a las “disciplinas sobre reglamentación nacional en el sector de la contabilidad”, y que los miembros eliminen todas las limitaciones de la presencia comercial con el fin de eliminar obstáculos.

## O. COMUNICACIÓN DE COLOMBIA-SERVICIOS PROFESIONALES

En julio de 2001 Colombia envió una comunicación<sup>19</sup> para ser distribuida entre los miembros, relativa a los servicios profesionales, en cuya introducción relaciona los servicios comprendidos en la lista sectorial de servicios (donde está incluida la contaduría) y su característica común como es la de ser reconocidos por autoridades competentes para su ejercicio y que las reglamentaciones domésticas para el ejercicio, en materia de títulos, aseguran calidad y protección al consumidor y a la sociedad; los proveedores de servicios profesionales en países en desarrollo se caracterizan por ser pequeñas empresas, pues la escala de los negocios es reducida y por lo tanto la prestación del servicio es mediante la presencia física; la formación académica y experiencia de profesionales en países en desarrollo los habilita para ser competitivos en el ámbito profesional.

La propuesta colombiana consiste en estimular el reconocimiento de títulos, que los procedimientos para tramitar solicitudes no constituyan restricción al suministro del servicio, que los miembros de países desarrollados faciliten la obtención de información para registro, reconocimiento de títulos y disponibilidad de tecnología en materia de servicios; todo miembro que es parte de un convenio brinde oportunidades a los demás miembros interesados para que negocien su adhesión, que los requisitos de nacionalidad o residencia constitu-

18. OMC-Comunicación de Australia, marzo de 2001.

19. OMC-Comunicación de Colombia, julio de 2001.

yen barreras al comercio de servicios, se deben establecer compromisos que faciliten la entrada de proveedores de servicios profesionales mediante el modo de movimiento de personas físicas. La comunicación no constituye una oferta al sector.

## CAPÍTULO SEGUNDO – COMUNIDAD ANDINA

### A. ANTECEDENTES

La Comunidad Andina<sup>20</sup> es una organización subregional que agrupa a cinco países del área andina, con el propósito de integrar la subregión, promover su proyección y robustecer las acciones relacionadas con el proceso. Tiene sus orígenes en el Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino (1969) y después de algunas reformas institucionales derivó en la Comunidad Andina-CAN, en agosto de 1997.

### B. OBJETIVOS Y MARCO GENERAL

Mediante la Decisión 439 se estableció el marco general de principios y normas para la liberación del comercio de servicios en la Comunidad Andina y cuyos aspectos más importantes se resaltan.

#### DENTRO DE LAS DEFINICIONES SE ENTIENDEN EL COMERCIO DE SERVICIOS

Como el suministro de un servicio de cualquier sector, a través de cualquiera de los siguientes modos de presentación:

- a. Desde el territorio de un país miembro al territorio de otro país miembro.
- b. En el territorio de un país miembro a un consumidor de otro país miembro.
- c. Por conducto de la presencia comercial de empresas prestadoras de servicios de un país miembro en el territorio de otro país miembro.
- d. Por personas naturales de un país miembro en el territorio de otro país miembro.

La presencia comercial implica todo tipo de establecimiento comercial o profesional dentro del territorio de un país miembro con el fin de suministrar un servicio a través de:

- a. La constitución, adquisición o mantenimiento de una persona jurídica, o

20. CAN-Quienes somos.

b. La creación o mantenimiento de una sucursal o una oficina de representación.

Suministro de un servicio: abarca la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio.

El marco general se aplicará a las medidas adoptadas por los países miembros que afecten el comercio de servicios, en todos los sectores de servicios y en los distintos modos de suministro, tanto las provenientes del sector público, central, regional o local, como las provenientes de aquellas entidades delegadas para ello.

## PRINCIPIOS Y COMPROMISOS

Los principios y compromisos hacen referencia a otorgar acceso al mercado, un trato no menos favorable que el concedido a cualquier otro país, miembro o no de la Comunidad Andina; se podrán conceder ventajas a países adyacentes con el fin de facilitar intercambios de servicios de acuerdo con ciertas condiciones; un trato no menos favorable que el otorgado a sus propios servicios o prestadores de servicios similares; se publicarán con prontitud las medidas que afecten el funcionamiento de lo establecido; los países miembros no estarán obligados a suministrar información confidencial, a no establecer nuevas medidas que incrementen el grado de disconformidad o que incumplan los compromisos relativos a acceso al mercado y trato no menos favorable, la imposición o la recaudación equitativa o efectiva de impuestos; aplicar disposiciones destinadas a evitar la doble tributación, la protección de la intimidad de los particulares en relación con el tratamiento y la difusión de datos personales y la protección del carácter confidencial de los registros y cuentas individuales; y la seguridad pública, el libre tránsito y la presencia temporal de las personas naturales o físicas. Cada país miembro reconocerá las licencias, certificaciones, títulos profesionales y acreditaciones, otorgados por otro país miembro.

## PROCESO DE LIBERALIZACIÓN

El proceso de liberación implica que no excederá del 31 de diciembre de 1999 la adopción de un inventario de medidas contrarias al acceso al mercado y trato favorable; a más tardar en el año 2005 deberá culminar el proceso de liberación del comercio intrasubregional de servicios, mediante el levantamiento de las medidas mantenidas por cada país miembro.

## TRATAMIENTO DE MATERIAS COMPLEMENTARIAS

Cada país miembro deberá adoptar las medidas que sean necesarias para prevenir, evitar y sancionar las prácticas que distorsionen la competencia en el comercio de servicios en su propio mercado, que las medidas de promoción y fomento no distorsionen las condiciones de competencia al interior del mercado subregional y que ningún Ppaís miembro impondrá restricciones a los pagos y transferencias internacionales por concepto de transacciones corrientes y de capital.

## SALVAGUARDIAS POR BALANZA DE PAGOS

Un país miembro que haya adoptado medidas restrictivas del comercio de servicios con terceros países, para hacer frente a la existencia o amenaza de graves dificultades financieras exteriores o de balanza de pagos, podrá extender dichas medidas al comercio intrasubregional de servicios.

## ORIGEN DE LOS SERVICIOS

Serán considerados como servicios originarios de la subregión:

1. Los suministrados por personas naturales o físicas con residencia permanente en cualquiera de los países miembros, de acuerdo con las regulaciones nacionales respectivas.
2. Los servicios suministrados por personas jurídicas constituidas, autorizadas o domiciliadas, con arreglo a la legislación nacional, en cualquiera de los países miembros y que efectivamente realicen operaciones sustanciales en el territorio de cualquiera de éstos, o por empresas multinacionales andinas.
3. En el caso del suministro transfronterizo de servicios, los que se produzcan y se presten directamente desde el territorio de alguno de los países miembros, por personas naturales o físicas, o por personas jurídicas, de acuerdo con lo indicado en los párrafos 1.º y 2.º anteriores.

## C. COMPROMISOS DE LA CONTABILIDAD COLOMBIANA EN LA COMUNIDAD ANDINA

En la decisión 510<sup>21</sup> se adoptó el inventario de medidas restrictivas del comercio de servicios que cada país miembro relacionó. En el caso de la contabilidad colombiana se adoptaron las siguientes medidas restrictivas:

21. CAN-Decisión 510.

## 1. SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS

a. Servicios profesionales contaduría

b. Servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros, Ley 43 de diciembre de 1990, artículos 1.º; 3.º, par. 1º.

Resolución n.º 151 del 19 de octubre de 2000, párrafo 1.º. “A partir de la vigencia de la presente ley, para ser inscrito como Contador Público es necesario ser nacional colombiano, en ejercicio de los derechos civiles, o extranjero domiciliado en Colombia con no menos de tres años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción y que reúna los siguientes requisitos”:

1. Haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, de acuerdo con las normas reglamentarias de la enseñanza universitaria, además de acreditar experiencia en actividades relacionadas con la técnica contable en general no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos.

2. O haber obtenido dicho título de Contador Público o de una denominación equivalente, expedida por instituciones extranjeras de países con las cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto”.

Los contadores de empresas dedicadas a la explotación de recursos naturales deben tener nacionalidad colombiana o, si son extranjeros, llevar tres años domiciliados en Colombia cuando son contratados.

Artículo 4.º. “Además de los requisitos establecidos en el artículo segundo de la presente Resolución, los solicitantes de inscripción que acompañen el título profesional de Contador Público, o de una denominación equivalente, expedido por una institución extranjera del país con el que Colombia haya celebrado convenio sobre reciprocidad de títulos, deberá anexar el documento que acredite la homologación correspondiente”.

Artículo 7.º. “La experiencia contable se acreditará por espacio no inferior a un (1) año, adquirida en forma simultánea o posterior a los estudios de Contaduría Pública, y realizada en territorio colombiano, mediante una certificación dirigida a la Junta Central de Contadores, firmada por el representante legal de la entidad, o quien haga sus veces”.

## 2. SERVICIOS PRESTADOS A LAS EMPRESAS

- a. Servicios profesionales contaduría
- b. Servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros, Ley 43 de diciembre de 1990, 4, Resolución 042 del 13 de mayo de 1999.

Artículo 4.º. Servicios profesionales contaduría pública por sociedades.

“Se denomina ‘sociedad de contadores públicos’ a la persona jurídica que contempla como objeto principal desarrollar, por intermedio de sus socios y de sus dependientes o en virtud de contratos con otros contadores públicos, prestación de servicios propios de los mismos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general señaladas en esta ley. En las sociedades de contadores públicos el 80% o más de los socios deberán tener la calidad de contadores públicos”.

Paragrafo. “En los términos de ley, la prestación de los servicios de revisoría fiscal y de auditoría, en aquellos aspectos en que se requiere dictamen de estados financieros en calidad de auditor independiente, es privativa de los contadores públicos personas naturales, de sociedades de contadores públicos debidamente constituidas, y, para el sector cooperativo, de sociedades conformadas por profesionales de la contaduría pública, organismos cooperativos de segundo grado, instituciones auxiliares del cooperativismo o cooperativas de trabajo asociado que contemplen dentro de su objeto la prestación de este servicio”.

## CONCLUSIONES

Las restricciones del comercio de servicios relacionadas por Colombia en la Decisión 510 de la CAN, incluidos los servicios profesionales de la contaduría (servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros), deberán ser levantadas a más tardar en el año 2005, culminando así el proceso de liberalización del comercio intrasubregional de servicios. Aunque el convenio ha tenido dificultades, y es posible que se modifiquen fechas, esta situación no exime a la contaduría de prepararse para competir. La pregunta lógica es, ¿cómo lo estamos haciendo?

En cuanto a la OMC, la agenda de Doha permite revisar las restricciones, y en este momento se está en un proceso de revisión, pues deben quedar en firme a partir de 2005. Colombia debe presentar un documento donde señale sus restricciones definitivas. Algo similar sucede en el Acuerdo de Libre Comercio de las Américas (ALCA), y en ambos casos es urgente la participación de los representantes de la contaduría pública.

Los países europeos han establecido acuerdos regionales en materia de validación de títulos, pero de resto no se han manifestado respecto de los servicios profesionales de la contabilidad, en cambio Estados Unidos parece ser el principal promotor de la liberación de este servicio, junto con Australia y Canadá. Cuando Estados Unidos y Australia proponen examinar los compromisos de acceso y afirman que las “restricciones no son necesarias para proteger al consumidor” y, por lo tanto, en lo posible, se eliminen las prescripciones de nacionalidad y residencia, creemos que debe manifestarse la contaduría colombiana.

Los esfuerzos de los países desarrollados por sacar adelante los acuerdos de la OMC no son en vano, y dada su condición de posición dominante lo sacarán adelante. Sin embargo, se considera que es posible discutir y argumentar a favor de los servicios profesionales de la contaduría, pero para eso se necesita la participación activa de las entidades representativas de la profesión para revisar y promover leyes, tales como el Instituto Nacional de Contadores, el Consejo Técnico de la Contaduría, la Asociación de Facultades de Contaduría Pública, la Fundación para el Desarrollo de la Investigación Contable, las Superintendencia de Sociedades y Bancaria y la Junta Central de Contadores, entre otras.

No puede la profesión contable descargar en el Ministerio de Comercio Exterior la responsabilidad de defender sus intereses, pues el número de medidas restrictivas es tan amplio, por referirse a todos los servicios, que se requiere apoyo al equipo negociador.