

## REVISORÍA FISCAL: MITO Ó REALIDAD COLOMBIANA

**Yuliana Gómez Zapata.**

*“A nivel de nuestra nación, es necesario asumir la tarea de construir un pensamiento, una cultura, una manera de organizarnos, de hacer las cosas, de vivir, de tener una ideología clara de nacionalismo, que permita la convivencia, la tolerancia, la democracia, con un alto sentido de pertenencia y una identidad nacional, con un espacio y un rol en el escenario internacional”*

**Carlos Freddy Martínez G.**

**Resumen:** La Revisoría Fiscal ha estado a lo largo de tiempo presente en nuestra sociedad como figura de control y fiscalización, legitimada en nuestra cultura y legalizada a través de movimientos políticos, estudiantiles y gremiales, y atendiendo a la necesidad subyacente de control.

Es por ello que este ensayo, busca dar respuesta a preguntas que involucran a la figura de fiscalización y control con su accionar y con la ejecución de la misma, tanto en el cumplimiento de objetivos, la buena utilización de los recursos y la respuesta que debe dar ante empresas, Estado y comunidad.

La combinación de elementos de estudio, como la historia, la contextualización, la normatividad, la conceptualización, las defensas y críticas que se presenten para con la Revisoría Fiscal, es tema fundamental para determinar el marco de evolución de la figura y hacia qué tipo de necesidades apunta, en la medida en que contribuya con la solución de problemáticas sociales.

Los hallazgos y conclusiones acerca de este trabajo, son fundamentales para entender la implementación de una figura de control y fiscalización en la cultura de una nación como Colombia, donde la constitución de su efectividad en el accionar en las organizaciones es vital para el buen funcionamiento del país mismo.

**Palabras clave:** Revisoría Fiscal, revisor fiscal, hitos históricos, instituciones, efectividad, intereses, agentes, entidad contable, normatividad, legitimidad, modelación contable, paradigma, ejercicio profesional, comunidades, nacionalismo.

Es mi obligación moral y mi orgullo personal, el aclarar que las reflexiones aquí contenidas, son el producto de las discusiones llevadas a cabo en el seno del Grupo de Investigación Dinámica Contable, en el marco del proyecto “Modelación Contable para la Efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas” auspiciado por el Comité de Investigaciones – CODI – de la Universidad de Antioquia, bajo la dirección del profesor Marco A. Machado Rivera e integrado por el mejor equipo de trabajo.

Desde la Contabilidad pueden generarse cualquier cantidad de discusiones, enfocadas desde los diferentes ámbitos de la disciplina, como la teoría contable, la normatividad, la sociedad, e incluso la política, las cuales deben tener la obligación de permitir que los hombres como seres sociales,

construyan y utilicen herramientas que faciliten y contribuyan a la solución de problemas de los cuales la disciplina debe ocuparse.

Sin embargo, las reflexiones que en su mayoría se generan en el gremio contable y entre algunos académicos de nuestra disciplina, defienden en su mayoría, las características de sociedades foráneas, las cuales no reflejan nuestra realidad, cuyos discursos no representan las necesidades de nuestra América, y que por ende no aportan lo suficiente para ayudar a liberar a los hombres de la opresión.

*“Todos los estados se ven afectados por la dinámica de la globalización. En cierto modo se trata de una segunda revolución capitalista. La globalización económica se extiende a los rincones más apartados del planeta soslayando tanto la independencia de los pueblos como la diversidad de los regímenes políticos”<sup>1</sup>.*

Es por ello que en éste momento histórico de la sociedad colombiana, se plasma la necesidad de una visión más nacionalista, que de origen a movimientos políticos – estudiantiles defensores de una política autónoma, que responda y satisfaga necesidades de nuestra sociedad y no de sociedades extranjeras, enmarcadas en un contexto que no es el nuestro que agudiza cada vez más la problemática social colombiana.

Respecto al desarrollo de la Contabilidad en Colombia, se pueden apreciar adelantos significativos, los cuales han contado con el apoyo de manifestaciones académicas, gremialistas y normativas, quienes en su medida han contribuido al fortalecimiento de procesos que dan cuenta de una realidad nacional enfocada en un contexto propio e interesada por el desarrollo de una profesión liberal.

La Revisoría Fiscal ha sido una de las figuras más destacadas del ejercicio profesional contable a lo largo del tiempo, debido a su trayectoria histórica y sus arraigos políticos y sociales, la cual ha sido fundamentada para proporcionar confianza pública y dar respuesta a los diferentes agentes que confluyen en la sociedad.

Es por ello entonces, que éste ensayo alberga el interés de dar a conocer una aproximación, desde las muchas que podrían darse, a la evolución de la Revisoría Fiscal a través de los distintos contextos, abordando elementos de discusión como su historia, su definición conceptual, su justificación y su normatividad, proporcionando una respuesta tentativa desde el deber ser a la problemática que se presenta en la actualidad y brindando elementos de análisis para la construcción de una figura de control más efectiva.

Se espera entonces que los estudiantes de Contaduría Pública de la región, y siendo ambiciosos del país, tomen conciencia de que las propuestas estandarizadoras para la normatividad colombiana, no corresponden a la estructura social del país, y que las inquietudes que queden por resolver motiven la construcción y preservación de desarrollos contables propios.

### **¿Pero cuál es el problema?**

La Revisoría Fiscal ha estado presente a lo largo de la historia, y tanto su relación con el contexto, su función como institución de fiscalización y control y su desarrollo social en pro de la preservación y buen funcionamiento de las organizaciones, han determinado un aporte temático importante para la profesión, la disciplina contable y las comunidades en general.

Es interesante observar como hasta el momento no se han presentado los suficientes avances en cuanto a la relación que puede existir entre la Revisoría Fiscal, el contexto en el cual está inmersa

---

<sup>1</sup> RAMONET, Ignacio. Guerras del siglo XXI: el imperio contra Irak. DeBols!llo 2004. Barcelona, p13

y las instituciones como parte fundamental de la figura, y considerando importante éste tipo de análisis, lo que se pretende es aportar en materia de efectividad, el desempeño de la figura, teniendo en cuenta que en la actualidad, la Revisoría Fiscal parece no satisfacer las necesidades que requiere la sociedad, y brindando una serie de herramientas, que también parece no son las más adecuadas para la solución de problemas en una sociedad altamente cambiante y compleja.

Lo necesario para dar solución al problema es definir una serie de interrogantes que pueden presentarse a la hora de abordar la figura de control, y es que ¿Es efectiva la Revisoría Fiscal en Colombia? ¿Qué se entiende por efectividad y para qué se necesita que la Revisoría Fiscal sea efectiva? ¿La coyuntura social y política de Colombia a través del tiempo, ha permeado el desarrollo de la Revisoría Fiscal? ¿Cómo evoluciona y a qué responde la evolución de la Revisoría Fiscal? Para ello se ha tenido en cuenta el análisis de variables como la historia, la justificación de la Revisoría Fiscal y la normatividad.

### **¿Pero qué es entonces lo que planteamos?**

Lo que estas reflexiones pretenden plantear, es que para que la Revisoría Fiscal como institución de fiscalización sea efectiva, se requiere de herramientas de trabajo que permitan el desarrollo de actividades propias de la figura y de esta manera cumpla con sus objetivos, utilice adecuadamente los recursos con los cuales cuenta y responda ante terceros y comunidad; entendiendo que la Revisoría Fiscal comporta un carácter institucionalista.

### **¿Y qué se pretende alcanzar?**

Siendo ambiciosos, este ensayo pretende identificar que la crisis de efectividad que vive la Revisoría Fiscal se debe a la dificultad para interpretar y contextualizar la figura de fiscalización en los diferentes momentos históricos. Del igual modo, determinar que los bajos niveles de efectividad que posee la Revisoría Fiscal, se debe a la necesidad de herramientas de trabajo que contribuyan a incrementarlos, que la efectividad de la Revisoría Fiscal está determinada por una serie de características que se complementan con los intereses involucrados en su desarrollo como institución de fiscalización, atendiendo a las necesidades de sectores sociales y creando una cultura de interés público.

Es importante tener en cuenta que tanto las definiciones, como las justificaciones, las críticas y defensas que se le han dado a la Revisoría Fiscal, siempre han respondido a unos intereses particulares o colectivos, dependiendo de los agentes que intervengan en su proceso.

### **¿Y qué dice la historia acerca de la Revisoría Fiscal?**

Para lograr un buen acercamiento al origen de la Revisoría Fiscal, es necesario acudir al pasado para así identificar las prácticas que se realizaban en aquel entonces, pues la figura ya estaba legitimada en nuestra cultura mucho antes de que se introdujera a la legislación colombiana la Ley 58 de 1931 y posteriormente la Ley 73 de 1935, de ahí que no se pueda desconocer el trasfondo cultural y político que abriga la figura y que no es precisamente la instauración de una ley quien la crea.

La práctica se legitima porque a través de la historia ha sido notable la necesidad de controlar, y esto se evidencia desde la época de la colonia, donde empiezan a aparecer en las compañías la "Autovigilancia" por parte de aquellas personas interesadas en el buen funcionamiento de los entes contables. Para entonces la Revisoría Fiscal no estaba regulada ni se llamaba Revisoría Fiscal, tampoco existía la figura del revisor fiscal como se conoce hoy en día, pues se hablaba en primer lugar de un comisario y pocos años después de un inspector.

La Revisoría Fiscal como "figura" específica de control ha evolucionado, pero la necesidad subyacente es la misma a través del tiempo: **EL CONTROL.**

Es necesario entender que la Revisoría Fiscal al igual que la sociedad, ha ido evolucionando y permitiendo que aquellas manifestaciones sociales permeen su construcción; por consiguiente es pertinente definir momentos coyunturales de la sociedad en los que se involucra directamente el hombre con el accionar de la figura de fiscalización.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la Revisoría Fiscal ha sido concebida a través del tiempo de diversas formas y no puede desconocerse que durante su recorrido han existido diversas teorías que rigen el comportamiento del hombre en sociedad y que de igual modo introducen en el área del conocimiento, pensamientos que redundan en la forma de concebir las cosas.

La historia legislativa también aporta un segmento importante en la evolución de la Revisoría Fiscal, tanto en la parte de sus definiciones atravesando tramos y concibiendo figuras de síndico, garante, entre otros, como en la legalidad de la práctica que culturalmente ya estaba legitimada.

En resumidas cuentas, para la norma los hitos históricos son parte fundamental en la determinación legal de una figura (Revisoría Fiscal) o de un agente (revisor fiscal), ya que ellos destacan situaciones importantes en la vida de las comunidades que hacen que se incrementen medidas para solucionar una problemática social, que en éste caso, sería brindar confianza pública al Estado de la actividad económica de la empresa.

Si se mira retrospectivamente, se encuentra que hay épocas más marcadas que otras en cuanto a hitos históricos se refiere, como lo plantea el profesor Franco Ruiz:

*“De 1920 a 1930, momentos en que ganaba gran participación en la economía nacional, la inversión extranjera directa e indirecta, empiezan las obligaciones fiscales. Entonces empieza la discusión sobre los instrumentos de protección de los intereses del país frente a la inversión extranjera y los del estado frente a la actividad privada. Buscaba credibilidad y seguridad al desarrollo de las sociedades mercantiles”<sup>2</sup>.*

Para esta época, y más concretamente a partir de 1929, el Estado, al igual que los propietarios de las empresas tienen el interés de brindar confianza a sus inversionistas y a la comunidad misma acerca del funcionamiento de las empresas, y es por ello que se crea jurídicamente la Revisoría Fiscal con la Ley 58 de 1931, a fin de proteger los intereses estatales de la inversión extranjera producida por la misión Kemmerer.

Las misiones Kemmerer fueron esenciales, tanto para la implementación de la Revisoría Fiscal jurídicamente pues el Estado traza fuertemente una línea de proteccionismo estatal que afecta directamente los sectores comerciales e industriales, como para su suscripción en una tendencia de control. Dichas misiones también afectaron directamente la banca colombiana, por no mencionar la cantidad de procesos políticos y socio – económicos que se desvirtuaron a través de ellas en el país, sin desconocer la evolución en el sistema bancario nacional a partir de las delimitaciones creadas por ellas entre 1923 y 1951.

Entre 1951 y 1974 se agudiza aún más el intervencionismo estatal, dando pie a la creación de Bancos y entidades crediticias de economía mixta, que se especializaran en la atención de sectores específicos de la economía, con el único objetivo de cumplir con las expectativas y requerimientos de los gobiernos extranjeros. Para éste tiempo, la Revisoría Fiscal en la Banca colombiana funciona al servicio de la empresa y está supeditada a las disposiciones de los

---

<sup>2</sup> FRANCO RUÍZ, Rafael. Revisoría fiscal hoy. En: Revista Legis del Contador N°1. (ene-mar 2000). Legis editores. p175

accionistas, es decir, responde a las necesidades e intereses de los dueños del ente económico y no a las necesidades e intereses de la comunidad y del Estado.

Otro aspecto coyuntural importante se muestra en el año de 1982 con la crisis financiera colombiana, lo que indudablemente provocó que la Revisoría Fiscal fuera fuertemente criticada, debido a que las empresas no contaron con una estructura financiera sólida para enfrentar la crisis vivida por el país, y más aún, cuando los revisores fiscales no presentaron información predictiva para liberar a las organizaciones de la quiebra.

La conducta de proteccionismo estatal que asumía la economía nacional, provocó que el Estado asumiera deudas de organismos privados para que éstos no quebraran; en consecuencia, se produjo un incremento de la deuda externa y la oportunidad perfecta para que el capitalismo financiero se apoderara cada vez más de la economía colombiana, haciendo que la especulación se agudice y haga que el sector financiero se convierta en amo y señor absoluto del manejo de la economía a nivel mundial.

En los 90s también se observaron otros acontecimientos que han provocado fuertes conmociones en la sociedad, el Estado y las empresas, como lo fueron la Apertura Económica en 1990, los fuertes escándalos de auditoría de las grandes multinacionales en el 2001, hasta llegar a nuestros días, donde los tratados de libre comercio se convierten en los parámetros de intercambio económico y social, cuyos requerimientos van en detrimento de la figura de fiscalización y control de los colombianos, en la medida en que planteen desaparecerla.

Contextualizar la Revisoría Fiscal en nuestros días, es tener en cuenta proyectos de ley que favorecen ó afectan a la figura, como es el caso del proyecto de ley de intervención económica, donde se modifican las normas contables, la educación colombiana, las normas de auditoría y control y demás disposiciones legales de las cuales se ha hecho cargo el comité interdisciplinario del proyecto.

Dicho proyecto no se encuentra archivado, sino que sigue en constantes revisiones, pues el día menos pensado saldrá a luz pública, posiblemente con nefastos atentados para con la sociedad misma, al intentar eliminar una figura institucional de fiscalización, que ha estado al servicio de las comunidades a lo largo del tiempo; el cual está demarcado con los propósitos claros de los dueños del capital, atacando la figura de fiscalización y control desde lo más hondo de su concepción, dejando de lado su función social.

Es necesario mencionar, que actualmente en Colombia se encuentran otros proyectos de ley que intentan modificar las condiciones de la Revisoría Fiscal, aunque en instancias distintas al proyecto anteriormente mencionado, como lo es el proyecto número 76 de 2003 que hasta el momento se encuentra en la segunda cámara del congreso (senado).

Por otro lado, el proyecto estatuto Revisoría Fiscal, intenta darle posibilidad a la profesión para que genere un trabajo con alta calidad en el ejercicio, pues obliga a que el contador público que se desempeñe como revisor fiscal, se capacite constantemente en cuanto a la profesión y demás disciplinas que complementan su desempeño, con el fin de aumentar la calidad en los instrumentos de trabajo con los cuales desempeña su función.

### **¿Y qué es la Revisoría Fiscal?**

La Revisoría Fiscal ha evolucionado a través de sus definiciones en un contexto donde intervienen tanto intereses como necesidades de los diferentes agentes, como lo son la empresa, el Estado y la comunidad. Es por ello que haciendo un breve recuento de lo que ha sido el transcurrir conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia, se encuentra que las definiciones que se le han dado a la Revisoría Fiscal a través del tiempo, están ligadas a la evolución histórica del concepto

de empresa; es decir, dependiendo de la concepción de entidad contable que se tenga en un momento determinado, van a haber unos intereses y unas necesidades por las cuales debe trabajar la Revisoría Fiscal.

El concepto de empresa, al igual que el de Revisoría Fiscal, han atravesado por momentos distintos en la historia, pero no se podría delimitar su accionar como estamentos separados de la realidad, es decir, el campo de actuación de ambas es convergente, por lo que podría decirse que la concepción que se tenga de empresa en un momento determinado, influye de manera directa en la concepción que se tenga de Revisoría Fiscal.

El concepto de entidad contable que se concibe hoy en día, es el que hace referencia al conflicto de intereses que se plasma en las organizaciones, pues las necesidades que se presentan allí hoy, están cada vez más enfocadas a las necesidades de los agentes que intervienen en ella. En nuestros días, cada vez se toma más conciencia de que las empresas tienen responsabilidades con la sociedad, y es por ello que la Revisoría Fiscal, ha cambiado su paradigma, enfocándose ahora en la evaluación de la gestión de los agentes y no en la rendición de cuentas para los empresarios.

En ésta medida, la determinación de los intereses presentes y los imaginarios con los que cuentan cada uno de los agentes que intervienen en la conformación, preservación, defensa y crítica de la Revisoría Fiscal, son decisivos a la hora de abordar tan controvertida figura, ya que de ellos depende la concepción que se tenga en cuanto se defina.

No podemos inferir que las definiciones de Revisoría Fiscal han apuntado siempre a la figura de Institución, ya que no basta solo con tener en cuenta el concepto, sino también las características o elementos que la definen como tal (teoría de las Instituciones).

Es por ello que se ha venido trabajando el desarrollo histórico y coyuntural de la Revisoría Fiscal, debido a que el comportamiento de las comunidades, las nuevas necesidades de los agentes y los nuevos intereses de otros agentes, hacen que se pase de una definición a otra, es decir, que se conciba la Revisoría Fiscal desde un punto de vista distinto, ya que ésta ha asumido un proceso de evolución continuo hasta llegar al punto donde la encontramos hoy.

De otro modo, el comportamiento de las sociedades es un gran elemento para describir los orígenes de la Revisoría Fiscal en cuanto a sus definiciones, ya que las comunidades mismas legitiman las prácticas de acuerdo a las necesidades que ellas suplan. Como se decía en un principio, las definiciones de Revisoría Fiscal, atraviesan por distintos momentos en la historia que la categorizan dependiendo a unos intereses, y le dan títulos como: órgano, institución, agente, entre otros.

Así como desde 1800 se consideraba la Revisoría Fiscal como institución, según el artículo 562 del Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá (2), del mismo modo, *“mediante la ley 73 de 1935 se incorpora en nuestra legislación la institución de Revisoría Fiscal; su trascendencia e importancia se reconoce muchos años después mediante el decreto 2373 de 1956, la ley 145 de 1960 y el decreto legislativo 410 de 1971, convirtiéndolo en órgano de fiscalización con vida propia, autonomía e independencia, es decir, con poder de fiscalización”*<sup>3</sup>.

Para la época de 1951 y 1974, es preciso anotar que la concepción del mundo aún gira entorno a la teoría organicista, donde todo es concebido como un órgano o como un organismo. Cabe aclarar que un órgano es cada una de las partes del cuerpo viviente que desempeña una función y

---

3 GUERA, Luz Ángela. La Revisoría Fiscal el mejor control de controles. En: Proyección Universitaria N°23. Tunja (jun 2003) UNIBOYACÁ. p1 20

un organismo es aquel conjunto de órganos del cuerpo de los seres vivos y leyes por las que se rigen.

Para este tiempo, la Revisoría Fiscal en la Banca colombiana es tenida en cuenta como un órgano al servicio de la empresa y sujeta a las disposiciones de los accionistas. Precisamente la concepción de la Revisoría Fiscal como órgano se debe a que “... se convirtió también en una prolongación de los órganos de fiscalización administrativa...”<sup>4</sup>.

Para la década de los 90 hasta la fecha, la concepción de Revisoría Fiscal como institución de fiscalización, comienza a tomar fuerza debido a que la visión del mundo está cada vez más encaminada a la defensa y rescate de lo público, de lo colectivo. Esto tiene una significación especial, pues aunque al igual que en otras épocas, se observa una gran crisis en la sociedad, para ésta en particular, se siente agudizar la crisis, debido a los grandes fraudes internacionales y las incapacidades de los Estados por mantener las comunidades en unos niveles óptimos de vida.

Las sociedades están cada vez más enfocadas hacia el interés público, el cual involucra a todos los agentes; debido a que las necesidades de los mismos responden a la confluencia de sus intereses dentro de las organizaciones. La responsabilidad de la Revisoría Fiscal al verse enmarcada en un contexto diferente, como se observaba en épocas pasadas bajo la teoría de la agencia, se ve en la necesidad de responder a cada uno de los agentes que intervienen en las organizaciones, como lo son los accionistas, los trabajadores, los clientes, los proveedores, el Estado y la comunidad en general. Al tener la responsabilidad de velar por los intereses de cada uno de los agentes, la Revisoría Fiscal hace gala de su función social y se preocupa por rescatar el interés público.

### **¿Qué está mal y qué está bien en la Revisoría Fiscal?**

Las críticas y defensas que se han dado en torno a la Revisoría Fiscal, han mostrado un recorrido histórico íntimamente ligado al desempeño de la normatividad colombiana, puesto que la conmoción que se genera en cuanto los beneficios o perjuicios que cause la figura en un momento determinado, hace que la normatividad se pronuncie en pro de mejorar el escenario en el cual está actuando la Revisoría Fiscal, con el único objetivo de proporcionar a los agentes una mayor confianza en las actividades propias de la misma.

Las críticas a la Revisoría Fiscal que se han observado a lo largo de la historia, apuntan a escenarios diferentes, pues quienes critican, pueden caer en la confusión de criticar aspectos que no son propios de la figura, sino que pertenecen al agente o al entorno. Quienes se han enfocado en atacar el desempeño de la Revisoría Fiscal para identificar si ésta es efectiva o no, se han confundido con la falacia de que el desempeño de la figura (Revisoría Fiscal) es el mismo desempeño del agente (revisor fiscal), permitiendo que se coarte un análisis conciso y responsable sobre la efectividad de la Revisoría Fiscal como tal.

Es por ello que hay que considerar que quien ataca no siempre lo hace en el sentido objetivo de identificar fallas en el accionar de la Revisoría Fiscal, debido a que desafortunadamente es el agente, el que en la mayoría de los casos, comete aquellos errores patentes que no perdona la sociedad, el Estado, la comunidad empresarial y la norma.

En el caso de las defensas que se le adjudican a la Revisoría Fiscal, se observa que la mayoría de ellas apuntan a la figura y no al agente, lo cual podría resultar ilógico teniendo en cuenta la posición de los críticos, quienes se confunden al realizar la diferencia entre Revisoría Fiscal y

---

4 AGUIAR, Horacio. Tendencias actuales de la profesión contable en Colombia. Quinto Simposio de Contaduría Universidad de Antioquia. Septiembre 27, 28 y 29 de 1999. ACUDA. p218

revisor fiscal, de ahí que hasta el momento en Colombia lo hagan académicos, gremialistas, estudiantes y la comunidad en general, pues no existe una paridad entre ellos.

En términos gramaticales, la Revisoría Fiscal es el objeto y el revisor fiscal es quien realiza la acción, es el sujeto. Sin que exista Revisoría Fiscal, no puede existir revisor fiscal, el uno no puede estar separado del otro, se complementan; al igual que toda disciplina, los profesionales alimentan su construcción y preservación en la sociedad.

De otro modo, es de la esencia tener en cuenta que la Revisoría Fiscal además de una crisis conceptual y una confusión importante figura – agente, vive una crisis de funcionalidad, ya que es confundida cotidianamente con otras actividades propias de control, como la Auditoría Externa, Auditoría Financiera, Auditoría de Gestión, Auditoría de Control Interno, entre otras, lo cual facilita la inapropiada definición que se le da actualmente a la Revisoría Fiscal y se valida la argumentación, de que para las empresas es sumamente costoso mantener una función que puede ser reemplazada por cualquiera de las anteriormente mencionadas a unos costos más bajos.

De lo anterior se puede concluir que en el momento actual, la Revisoría Fiscal se coloca en tela de juicio en cuanto a su función desde el deber ser y desde el es, ya que sino cumple con los parámetros indicados para su funcionamiento (Revisoría Fiscal - Institución), no puede considerarse efectiva.

### **¿Y por qué es necesario que exista Revisoría Fiscal?**

La Revisoría Fiscal ha atravesado por tramos en la historia que evidencian la necesidad de una construcción propia de conocimientos para introducir en ella un carácter más social, la cual beneficie tanto a sectores como a la comunidad misma. Es por ello que a lo largo del recorrido de éste trabajo se ha hecho énfasis en el desarrollo histórico y en aquellos hechos coyunturales que marcan el proceso de construcción y legitimidad de la Revisoría Fiscal como figura de fiscalización en Colombia.

La Revisoría Fiscal ha sido justificada por muchos de los académicos, gremialistas, disposiciones profesionales, e incluso la misma norma, por su permanencia en el tiempo y labor continua en las organizaciones, por su independencia al verse libre de influencias de interés y por su objetividad al fundamentar su desarrollo en evidencias; justifican su poder de fiscalización.

De ésta manera hay que trabajar aspectos como ¿quién justifica?, ¿para qué lo hace? Y ¿hacia adonde apunta su justificación?, ya que los agentes no son indiferentes a la problemática y dentro de su preocupación por resolver los problemas sociales, están inmersos sus intereses, que bien pueden ser de tipo económico, social o político.

Si se entra a observar quién justifica la Revisoría Fiscal, se concluye que lo hacen los académicos, los gremios profesionales y en ciertos casos la normatividad. En el caso de para qué justifican la Revisoría Fiscal, se puede decir que lo hacen para mantener un orden público económico que vela por los intereses del Estado en la vigilancia de la actividad económica de las empresas a favor de la comunidad. Para determinar hacia dónde apuntan las justificaciones de Revisoría Fiscal que se han observado, es necesario abordar ciertos aspectos que den mayor claridad al análisis.

En sus inicios, *“la Revisoría Fiscal tenía como propósito servir a los propietarios del ente para la vigilancia de la administración centrándose básicamente en la revisión de la información contable”*<sup>5</sup>, lo que más adelante evolucionó al servicio de los intereses de la empresa como tal, entendiéndose

---

5 CARDONA ARTEAGA, Jhon. La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia N°2. Medellín, Marzo 1988. p33

empresa diferente a sus propietarios; lo que significa que las justificaciones de Revisoría Fiscal, también al igual que las definiciones de la misma, han evolucionado en dependencia con el concepto de entidad contable.

A ello se suma el devenir histórico, ya que dependiendo de los intereses inmersos en los conglomerados o agremiaciones que en momentos determinados de la historia han hecho parte de la composición estructural de la Revisoría Fiscal, cambia la justificación que se le dé a la figura de control que posteriormente y hasta nuestros días, se concibe con poder de fiscalización.

Es precisamente en la época actual, donde hay que identificar aquellos aspectos que hacen que se conciba la Revisoría Fiscal como institución de fiscalización y no como un órgano de fiscalización como se hizo hasta hace unos cuantos años. Para la década de los 90's hasta la fecha, se hace apremiante la necesidad de concebir las cosas de una forma diferente a la convencional, para así solucionar la crisis social; y hay crisis en la sociedad cuando se cree que los problemas se resuelven con los mecanismos existentes en ese momento, los cuales en su mayoría, no alcanzan a cubrir todas las dimensiones del conflicto y lo que esporádicamente se piensa es realizar un posible cambio de paradigma.

Para el caso de la Revisoría Fiscal, es la teoría de las Instituciones, la cual permite la aplicación de herramientas que posibilitan un tratamiento más social, pues *“la institución actúa entonces como un sistema establecido o reconocido socialmente de normas o pautas de conducta referentes a determinado aspecto de la vida social (Radcliffe-Brown, 1993). También se entiende como el conjunto de ideas, opiniones y normas de comportamiento propuestas, y a menudo impuestas, a los individuos en una sociedad determinada (Petit, F., 1984:28)”*<sup>6</sup>.

Es normal que la realidad esté en caos, y debido a ello aparezcan teorías que intenten explicar su complejidad, para así satisfacer necesidades que son comunes al colectivo. En esta medida, todas las teorías sirven para explicar la realidad, sin embargo, no todas cumplen con el mismo objetivo, ya que dependiendo del enfoque que tenga, se dimensiona la realidad hacia sectores que la teoría cubre, el resto del conjunto queda sin tratamiento.

La Revisoría Fiscal ha contado con un origen y construcción en lo social y colectivo, con una legitimidad cultural, que posteriormente adopta un respaldo de Ley. Pero es importante determinar las condiciones que la constituyen como una “Institución”.

*“ - La Revisoría Fiscal debió atender en sus inicios a un interés particular que involucraba un único grupo de usuarios (los socios) pero posteriormente se amplió su atención a la protección de los intereses de distintos grupos sociales de referencia (socios, administración, acreedores, Estado, comunidad, ahorradores, clientes, proveedores) lo que posibilitó su generalización.*

*- El problema de la vida social que intentó resolver la Revisoría Fiscal en sus inicios se fue complejizando con el paso del tiempo, debido a los cambios que se operaban en el sistema económico, lo cual provocó una transformación de la institución. Dicha transformación puede evidenciarse en la cantidad de funciones que le fueron asignadas en cada época histórica, cuando tuvo que atender los intereses de un grupo social cada vez más amplio.*

*- Ha sido el Derecho (la norma) quien ha posibilitado la “formalización” de la institución, y quien a su vez ha hecho visible dicha transformación institucional”*<sup>7</sup>.

---

6 BUSTAMANTE, Hernán y OCAMPO, Carmen. Aspectos históricos de la revisoría fiscal – apuntes para una aproximación a su carácter institucional. Documento presentado para el informe final “Modelación Contable para la Efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas”. Medellín, junio, 2004.

7 Ibidem

Es debido a ello que la teoría de las instituciones brinda más herramientas de análisis para la solución de problemas que comportan un carácter social; en esta medida, la Revisoría Fiscal puede tener más criterios para solucionar la problemática social en la cual está enmarcada. Es de aclarar que la teoría de las instituciones no se adapta a la Revisoría Fiscal de una forma pura, ya que en ella están imbuidas otras concepciones que ayudan a caracterizar la figura como institucional, como lo son la Teoría General de Sistemas, la Teoría de la Complejidad, entre otras, que adoptan el método dialéctico para determinar los comportamientos de los individuos y de las masas, proporcionando elementos para la consolidación de la disciplina contable.

### **¿Y cómo se encuentra ahora la Revisoría Fiscal?**

Es plausible que en Colombia empiece a observarse alternativas de trabajo y estudio en torno a la internacionalización de la información contable, y por ende la normatividad que ello exige, sin embargo el tratar de uniformar las profesiones liberales que constituyen una historia diferente en cada país, es una estrategia poco válida en los tiempos actuales.

Esto se puede enfocar directamente a la Contaduría Pública (Colombia), la cual tiene características particulares y únicas, en relación con la profesión en otros países, lo cual deslegitima el desempeño de la disciplina en aspectos como la información, el control, la certificación, entre otros, y no solo en uno de ellos específicamente.

El proyecto de Ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el código de comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia, pone en tela de juicio el carácter de la Revisoría Fiscal y desconoce el desarrollo histórico de la profesión contable en Colombia, como de igual forma, deja en entredicho el ejercicio profesional, el cual es desligado de los intereses sociales y de su responsabilidad con la sociedad misma, para ser un profesional interesado únicamente en las funciones empresariales y administrativas de los entes económicos.

En palabras del profesor Marco Machado: *“... en el marco de procesos de planificación contable debe insertarse la profesión contable y no precisamente como un oficio o una profesión mecánica orientada a cumplir con unos procesos técnicos y reducida a procesos informativos con base a unas normas que no garantizan reflejar la realidad”<sup>8</sup>*.

En ésta medida, no se puede caer en la trampa como lo plantea el proyecto de intervención económica, de reducir la Revisoría Fiscal a la auditoría externa, las cuales para el comité interdisciplinario tienen características muy similares, pero la verdad, es que entre ellas existen diferencias sustanciales; para la Revisoría Fiscal la obligatoriedad en algunas sociedades por ley o por estatutos, la independencia frente a la administración y la responsabilidad de que su trabajo sea de interés público y en beneficio de toda la comunidad.

Por su parte, la Auditoría Externa tiene un carácter opcional, su vinculación al ente se hace por contratos independientes, especialmente de asociados, accionistas, inversionistas o administradores, de manera que terceras personas velen por los intereses de quienes los contratan. Es por ello que se puede concluir que la Auditoría Externa solo cuidará intereses particulares y nunca el interés público.

---

8 MACHADO RIVERA, Marco. Comentarios al proyecto de ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el código de comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia. Medellín, febrero de 2004.

## ¿Y entonces, es efectiva la Revisoría Fiscal?

En éste punto del desarrollo del trabajo, se necesita conocer de manera específica y evidencial, cada uno de los elementos que sustentan la Revisoría Fiscal como efectiva, tales como: las críticas y defensas a la Revisoría Fiscal, las justificaciones y la evolución de la conceptualización. Para llegar a éste tramo, hay que identificar que los aspectos históricos son vitales a la hora de llevar a cabo un proceso de análisis más profundo, pues en el caso de la Revisoría Fiscal, ha sido su desarrollo histórico lo que ha permitido identificar la necesidad de control que ha evidenciado la sociedad a través del tiempo.

El desarrollo histórico que ha tenido la Revisoría Fiscal en Colombia, muestra una sobrecarga de funciones hacia la figura fiscalizadora, las cuales han apuntado tanto a deberes normativos como a funciones prácticas, otorgando de ésta manera una adición en las responsabilidades, pero un estancamiento en la normatividad. Ello se puede apreciar en la medida en que se hace más plausible la carencia de una definición concreta y acertada de Revisoría Fiscal, pues esto “... nos ilustra una crisis conceptual a nivel profesional y formativo que no solo lleva a tomar la Revisoría Fiscal como una sumatoria de funciones, sino como una institución per se desligada de una teoría de empresa, de una teoría del control, de un papel frente al orden público económico y frente a la hacienda pública, de un marco de intervención estatal, etc.”<sup>9</sup>.

Esa sobrecarga de funciones, también puede desligarse en una mitificación de las verdaderas funciones de la Revisoría Fiscal, incurriendo en una confusión de actividad como se ha mencionado anteriormente.

En consecuencia se puede inferir que el desempeño de la Revisoría Fiscal confundida en Auditoría de Estados Financieros, proporciona que la figura estudiada en éste trabajo caiga en una descontextualización gravísima, atentando contra la efectividad de la misma. Corroborando lo expuesto por los profesores de la Universidad Central de Colombia, en su libro Historia de la Contaduría Pública en Colombia, observamos que:

*“En éste sentido, el ejercicio de la Revisoría Fiscal se realiza bajo el enfoque de una especie de auditoría financiera, con una responsabilidad basada en la razonabilidad de cifras y en algunos casos por las declaraciones tributarias. Tal enfoque resulta obsoleto ya que el mundo cambiante y la situación económica y empresarial del momento obligan a las empresas actuales a ser más costo – beneficiosas y competitivas, lo que implica cambiar el enfoque de la función de la Revisoría Fiscal, orientándola más hacia el acompañamiento y asesoría a la institución, en los logros de sus objetivos corporativos”<sup>10</sup>.*

En primer lugar, hay que determinar una de las preguntas que podrían surgir para éste momento, y es ¿cuándo algo se considera efectivo? Desde el punto de vista epistemológico, la palabra efectividad procede del latín *efficere* que significa ejecutar, llevar a cabo, efectuar; es la capacidad de lograr el efecto que se espera o que se desea sobre algo.

La construcción teórica que se requiere para definir el concepto de efectividad, podría convertirse en un nuevo trabajo académico, de acuerdo con los actuales enfoques administrativos y sociológicos que la sitúan como uno de los conceptos más importantes de la historia moderna; sin embargo, para el análisis de éste trabajo se tendrán en cuenta tres aspectos (se consideran como representativos) que indican el papel de la efectividad en la actuación de la Revisoría Fiscal en las organizaciones.

---

9 CUBIDES, Humberto. et.al. Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. Universidad Central de Colombia. Tercera edición. 1999. p341

10 TABORDA, Adriana y CARDENAS, Silvia. Enfoque fiscalizador del valor agregado a la Revisoría Fiscal. Universidad de Antioquia. Tesis de grado 2003.

Los aspectos a destacar son: la eficacia, la eficiencia y la respuesta que debe dar la figura ante terceros y comunidad, lo cual de ahora en adelante se llamará Responsabilidad; agregando elementos de prospectiva para situarla en un máximo de efectividad de acuerdo a los escenarios deseables que se quiere para ella. (2)

De esta manera, se deben hacer específicos los factores que inciden en la efectividad de la Revisoría Fiscal, como lo son:

- ✓ Información de calidad a imagen fiel de la realidad, la cual a su vez depende del modelo contable que se utilice para representar la compleja realidad, en cuanto se tengan en cuenta variables que no obedecen a un carácter financiero, sino que reflejan otras realidades como la social, la económica, la administrativa y la contable.
- ✓ Los recursos con los que cuenta el revisor fiscal deben ser los adecuados para el desarrollo de las actividades de la figura de fiscalización y control.
- ✓ El método utilizado por el agente es de vital importancia a la hora de llevar a cabo una práctica de intervención y fiscalización en las organizaciones.
- ✓ Se deben definir bien los procesos, sistemas y herramientas utilizadas por el revisor fiscal, con el fin de evitar confusiones en el desarrollo de la Revisoría Fiscal como tal.
- ✓ La preparación académica de profesionales contables en el campo de la Revisoría Fiscal, es variable imprescindible a la hora de propender por una figura de control y fiscalización más efectiva.

Para ésta parte, entra en actuación la figura del revisor fiscal, ya que es en quien recae la responsabilidad, más aún cuando se evidencia un mal desarrollo de las actividades propias de la fiscalización; sin embargo, ese aspecto tiene un trasfondo político, ya que el agente no utiliza herramientas propias de la Auditoría, ni desarrollo procesos netamente técnicos adrede, por el contrario, lo hace desde el desconocimiento de un recorrido histórico, de una problemática social y política y desde la ausencia de una formación en control, la cual el sistema educativo colombiano no ha brindado.

Es posible que al Sistema Educativo Colombiano, no le interese formar profesionales capacitados en la solución de problemas sociales, en éste caso, en la necesidad imperante de controlar la corrupción, el despilfarro estatal y la acumulación de capitales; sin embargo, la formación en control ha sido una deuda histórica de la Universidad Colombiana, en la cual se ha pagado el alto precio de una crisis social que urge de metodologías, de adelantos teóricos y herramientas propias que posibiliten el accionar de la Revisoría Fiscal en el contexto nacional, como una figura de fiscalización y control que vela por los intereses sociales en un momento histórico, donde la satisfacción de necesidades comunes al colectivo, sea la vara que mida el interés público y que propenda por el desarrollo económico y social de la nación.

Si se utiliza una metodología clara y concisa, donde se apliquen correctamente las herramientas necesarias para que se lleve a cabo la actividad de fiscalización en las organizaciones, todo ello enmarcado en una teoría que explique de mejor manera la compleja realidad, entonces la Revisoría Fiscal podrá comportar un carácter de efectividad, no olvidando que como parte de la estructura social actual, beneficiará los intereses del colectivo, pero mientras estemos inmersos en una sociedad capitalista y burguesa, no beneficiará los intereses de todos los individuos en su totalidad al mismo tiempo. Para ello se requiere vislumbrar alternativas de prospectiva para situar a la Revisoría Fiscal en uno ó varios escenarios deseables, en los cuales se comporte con un nivel máximo de efectividad.

Para que la Revisoría Fiscal sea efectiva, se necesita ante todo de hombres comprometidos, con un sentimiento nacionalista, evocado de un verdadero nacionalismo, donde se evidencien las posiciones críticas y políticas que propendan por la defensa de la nacionalización de la profesión contable, y que ante todo instauren en las futuras generaciones, una cultura contable enmarcada

en la responsabilidad social y la confianza pública, teniendo en cuenta que el cambio de paradigmas requiere de nuevas concepciones y las nuevas requieren nuevos contadores.

## CONCLUSIONES

- ✓ La relación **Contexto – Institución – Revisoría Fiscal**, considera un aspecto importante que aporta a la determinación de la Revisoría Fiscal como institución de fiscalización y control, y comportando un carácter de efectividad en niveles altos.
- ✓ La ausencia de herramientas de trabajo propias, que aporten al desarrollo y funcionamiento de la figura y que además satisfagan necesidades comunes al colectivo creando una cultura de interés público, hacen que la Revisoría Fiscal presente niveles bajos de efectividad.
- ✓ Tanto las definiciones como las justificaciones, críticas y defensas de la Revisoría Fiscal siempre han respondido a unos intereses particulares o colectivos, dependiendo de los agentes que intervengan en su proceso.
- ✓ Los hitos históricos con los cuales cuentan las sociedades, determinan tanto el comportamiento de los hombres, como su forma de concebir las cosas, es por ello que son vitales a la hora de entender el recorrido, la legitimidad y la necesidad de la Revisoría Fiscal a lo largo del tiempo.
- ✓ El concepto de empresa es convergente al de Revisoría Fiscal, ya que ambos han evolucionado conjuntamente, pues dependiendo de la concepción que se tenga de entidad contable en un momento específico, se determina en gran medida la concepción que se tenga de Revisoría Fiscal.
- ✓ Para el caso de la Revisoría Fiscal, es la teoría de las Instituciones, la cual permite la aplicación de herramientas que posibilitan un tratamiento más social, ayudada por otras teorías que adoptan el método dialéctico para la determinación de los comportamientos de los individuos y de las masas, proporcionando elementos para la consolidación de la disciplina contable.
- ✓ Teniendo en cuenta que la Revisoría Fiscal ha tenido en Colombia una amplia trayectoria en materia de control, no es conveniente reemplazarla por una simple técnica de revisión de Estados Financieros, propia de la Auditoría Externa, la cual sólo beneficia los intereses capitalistas de sectores económicos.
- ✓ La confusión que se presenta en cuanto a la figura (Revisoría Fiscal) y al agente (revisor fiscal) deben ser subsanadas en cuanto se forme un consenso de conceptos y se diferencie claramente cuáles son los objetivos que deben cumplir cada uno de ellos.
- ✓ Para que la Revisoría Fiscal sea efectiva, se necesita ante todo de compromiso, tanto de académicos, gremialistas, autoridades legales, profesionales en general y estudiantes, con un sentido de pertenencia para con la disciplina y la profesión y con un alto nivel de proposición que propendan por el desarrollo del conocimiento contable nacional e instauren en las futuras generaciones, una cultura contable enmarcada en la responsabilidad social y la confianza pública.

## BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR, Horacio. Tendencias actuales de la profesión contable en Colombia. Quinto Simposio de Contaduría Universidad de Antioquia. Septiembre 27, 28 y 29 de 1999. ACUDA..

BERMÚDEZ, Hernando. Esbozo de la auditoría y el control interno en las organizaciones privadas. Cuadernos de contabilidad N°7. JAVEGRAF 2000. Bogotá D.C.

BUSTAMANTE, Hernán y OCAMPO, Carmen. Aspectos históricos de la revisoría fiscal – apuntes para una aproximación a su carácter institucional. Documento presentado para el informe final “Modelación Contable para la Efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas”. Medellín, junio, 2004.

CARDONA ARTEAGA, Jhon. La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia N°2. Medellín, Marzo 1988.

CUBIDES, Humberto. et.al. Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. Universidad Central de Colombia. Tercera edición. 1999.

FRANCO RUÍZ, Rafael. Reflexiones contables: teoría, educación y moral. Investigar editores, Armenia, 1997. 258P

FRANCO RUÍZ, Rafael. Revisoría fiscal hoy. En: Revista Legis del Contador N°1. (ene-mar 2000). Legis editores.

GUERA, Luz Ángela. La Revisoría Fiscal el mejor control de controles. En: Proyección Universitaria N°23. Tunja (jun 2003) UNIBOYACÁ.

MACHADO RIVERA, Marco. Comentarios al proyecto de ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifican el código de comercio, la normatividad contable y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia. Medellín, febrero de 2004.

MACHADO RIVERA, Marco. Contabilidad y Realidad Social. En: Revista ASFACOP N°7. Marzo de 2003. Bogotá D.C. 177P

NOREÑA, Jhon; GARZÓN, Luz y GARCÍA, Armando. Conceptos e instrumentos metodológicos utilizados por la Revisoría Fiscal que coadyuvan a una administración eficiente de los recursos públicos en las instituciones oficiales de educación básica primaria y secundaria. Universidad de Antioquia. Tesis de grado 2002.

PEÑA, Jesús. Revisoría fiscal ¿Interventoría o Auditoría? Mercurio. Bogotá D.C. 2003.

QUIROZ LIZARAZO, Elkin. Pensamiento, contabilidad y realidad: un aporte a la comprensión el conocimiento contable. 13er Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Ponencias. GECUA. Medellín, 1999. 256P

RAMONET, Ignacio. Guerras del siglo XXI: el imperio contra Irak. DeBolsillo 2004. Barcelona, 218P

TABORDA, Adriana y CARDENAS, Silvia. Enfoque fiscalizador del valor agregado a la Revisoría Fiscal. Universidad de Antioquia. Tesis de grado 2003.

## NOTAS

1. Estos conceptos se tomaron del proyecto de investigación “Modelación Contable para la Efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas”, adelantado por el grupo de investigación Dinámica Contable de la Universidad de Antioquia y coordinado por el profesor Marco Antonio Machado Rivera.
2. NOREÑA, Jhon; GARZÓN, Luz y GARCÍA, Armando. Conceptos e instrumentos metodológicos utilizados por la Revisoría Fiscal que coadyuvan a una administración

eficiente de los recursos públicos en las instituciones oficiales de educación básica primaria y secundaria. Universidad de Antioquia. Tesis de grado 2002. p295