

## ***ESTRATEGIAS QUE PODRÍA ADOPTAR LA REVISORIA FISCAL PARA GARANTIZAR LA PRESERVACIÓN DEL INTERÉS PÚBLICO***

***CÉSAR AUGUSTO OROZCO ECHEVERRY***

*Estudiante de Contaduría Pública*

*Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Antioquia*

[che\\_paisa@hotmail.com](mailto:che_paisa@hotmail.com)

***RODRIGO GALLO MARÍN***

*Estudiante de Contaduría Pública*

*Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Antioquia*

[rodrigo-511@hotmail.com](mailto:rodrigo-511@hotmail.com)

***Asesor Temático***

***OSCAR LÓPEZ CARVAJAL***

*Contador Público Universidad de Antioquia*

*Máster Auditoría Contable – Universidad Autónoma de Madrid*

[orlopez@economicas.udea.edu.co](mailto:orlopez@economicas.udea.edu.co)

## ***ESTRATEGIAS QUE PODRÍA ADOPTAR LA REVISORIA FISCAL PARA GARANTIZAR LA PRESERVACIÓN DEL INTERÉS PÚBLICO***

### **Resumen:**

La Revisoría Fiscal como órgano de control y fiscalización tiene la importante función de dictaminar sobre la veracidad de los hechos económicos de las organizaciones, con sujeción a la norma y con un énfasis especial de velar por la preservación del interés público. En algunos apartes de la historia se ha podido establecer la relación directa que tienen algunos fraudes empresariales y escándalos por corrupción con la Revisoría Fiscal, en los cuales no se garantizó la preservación del interés público y donde la Revisoría Fiscal se ve involucrada por no advertir a tiempo estas situaciones, ya sea por falta de control, por falta de independencia mental (relacionada con la ética profesional) o sencillamente por vacíos en el marco jurídico que regula la profesión. Obedeciendo al objetivo principal de esta investigación, surge la necesidad de proponer con fundamento teórico; que estrategias podría adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público.

**Palabras Claves:** Revisor Fiscal, Interés Público, Revisoría Fiscal, Independencia Mental, Ética Profesional, Fe Pública, Contador Público.

### **Abstract:**

Fiscal Audit as control organ and inspection has an important role to rule on the veracity of the economic facts of the organizations, subject to the standard and with a special emphasis to ensure the preservation of the public interest. In some sections of the story has been able to establish direct relationships with managerial frauds and corruption scandals with Fiscal Audit, in which it does not guarantee the preservation of the public interest, where the Fiscal Audit is involved by not noticing this situations on time, either for control lack, for lack of the countable professional's mental independence (relate with the professional ethics) or simply for normative holes in the juridical mark that regulates the profession. Obeying the main objective of this investigation, the necessity arises of proposing with theoretical foundation; that strategies could adopt the Fiscal Audit to guarantee the preservation of the public interest.

**Key Word:** Fiscal Reviewers, Public Interest, Fiscal Audit, Mental independence, Professional ethics, Public Faith, Public Accountant

## INTRODUCCIÓN

La Revisoría Fiscal, tal como la contabilidad, se sustenta en dar cuenta de las relaciones del hombre a nivel social, financiero y económico, pero desde el punto de vista de la vigilancia y el control. A través del tiempo se ha constituido como un órgano de fiscalización, al cual por mandato de la ley le corresponde dar fe pública sobre el acatamiento a la norma y la naturaleza de los hechos económicos en las organizaciones, en función de proteger el interés público. La historia ha dado cuenta de innumerables sucesos donde los órganos de fiscalización, representados en revisores fiscales no han garantizado la preservación del interés general. Por el contrario, el interés público se ha visto afectado de manera significativa. El presente artículo de investigación, parte de una relación multi-causal entre; los antecedentes históricos, legales, conceptuales y críticos de la Revisoría Fiscal, logrando identificar las posibles causas que generan la no preservación del interés general. Posteriormente por medio de la contrastación de 3 hipótesis, se establecen estrategias que podría adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público.

Las actuaciones de los entes económicos tienen de diferente manera un impacto social, ya sea de carácter financiero, ambiental, cultural, entre otros. El objetivo básico del presente trabajo, se fundamenta en proponer estrategias que le ayuden a la Revisoría Fiscal a vigilar que, en el desarrollo de las organizaciones hacia la consecución de los objetivos particulares, no se afecte el interés general, y más bien, garantizar que ese impacto social que tienen los entes privados este enfocado a preservar el interés público. Surge el interés para el grupo de investigación, el tema de estudio de la Revisoría Fiscal, en virtud de que este importante órgano de fiscalización y control de las organizaciones esté en total armonía con todos los actores, de manera tal que se puedan maximizar las garantías en cuanto a la protección del interés general sobre el interés particular a partir de unas estrategias propuestas.

Por medio de este escrito desde la perspectiva de la academia, se busca hacer un llamado sobre la importancia que tiene la protección de los intereses generales, con un enfoque a preservar el bienestar social. Además, entregar herramientas teóricas para contribuir de manera activa en la búsqueda permanente que las ciencias económicas, representadas en contadores públicos y revisores fiscales debe hacer para dar cuenta de los desarrollos económicos, financieros y sociales de las organizaciones, siendo vigilantes de la protección del interés público.

## ***CAPITULO 1***

### ***ANTECEDENTES DE LA REVISORIA FISCAL***

#### **1.1 El Control como antecedente de la Revisoría Fiscal.**

La historia del hombre está enmarcada por la necesidad que existe de relacionarse cultural, social y económicamente, con otros hombres y/o sociedades con intereses comunes. Paralelo a la historia del hombre son los antecedentes de las actividades contables, las cuales surgieron para dar cuenta de la naturaleza de los hechos económicos derivados de la relación entre hombres y sociedades a fin de satisfacer sus intereses particulares. La contabilidad ha registrado (de acuerdo a los libros o escritos de la época antigua) las etapas que conforman la historia de la humanidad, pasando por el esclavismo, el feudalismo, el mercantilismo, la etapa precolombina, la conquista, la colonia, entre otras. “Para el año 1591 el rey Felipe II ordena llevar la contabilidad del reino por partida doble” Franco Ruiz (1985), dando origen a la contabilidad bajo el modelo financiero patrimonialista que aun tiene vigencia.

Dado entonces el nivel de interacción cultural, social y económica entre los hombres, surgió también la necesidad de realizar control y vigilancia a las actividades desarrolladas por los diferentes actores del contexto mercantil. Para una adecuada comprensión del término control, es preciso ver la definición del concepto que entrega el diccionario de la lengua española, la cual define el control como; “Comprobación, inspección, fiscalización, intervención”. Fundamentado en los principios del control organizacional, surgen los primeros conceptos de la actividad de la Revisoría Fiscal, la cual, al igual que la contabilidad surgió para dar cuenta de las relaciones del hombre a nivel social, financiero y económico, pero desde el punto de vista de la vigilancia y el control. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP] (2008) con respecto a los orígenes históricos de esta actividad señala lo siguiente; “La Revisoría Fiscal es una práctica técnico-científica, de naturaleza social, cuyos orígenes se remontan a la época de la colonia por la función de los vigilantes en los gremios artesanales”. Es importante resaltar algunas características de esta, las cuales desde el tiempo de la colonia van formando el órgano de fiscalización que tiene vigencia actualmente, tal como los son; A) El carácter social: el cual obedece a la premisa de que la Revisoría Fiscal debe actuar en función de preservar el interés general. B) Corresponde a una labor desarrollada por los vigilantes de la época de la colonia, en virtud de que la Revisoría Fiscal vela por la inspección, vigilancia y control de las sociedades a las que sirve.

En cuanto a los orígenes que dieron fundamento teórico al órgano de la Revisoría Fiscal, es preciso mencionar el modelo de control latino. El cual es originariamente estatal, fundamentado en la interacción de tres elementos que son; el Estado, las Organizaciones y la Comunidad, encaminado al cuidado de los bienes públicos. Nace con el control que se realizaba a los esclavos (nomenclátor) y la vigilancia de la vida privada de los senadores (censor), con el fin de proteger el patrimonio público frente a probables apropiaciones indebidas. En la época del renacimiento, España se apropió de estos conocimientos y ordenó su aplicación a todas sus colonias, siendo esta la razón de que en la conquista de América, los personajes centrales de las expediciones eran el guerrero, el contador y el cura doctrinero. El [CTCP] (2.008), en la orientación profesional del ejercicio de la Revisoría Fiscal señaló al respecto;

El modelo latino de control proviene de las concepciones del pensamiento europeo continental en el que la Contabilidad y las prácticas de control estaban reglamentadas dentro del marco legal que regía las instituciones, con un importante papel en materia de control de los negocios y también en el campo judicial.

En los tiempos del antiguo imperio Romano, este tipo de control era practicado dentro de todas las instituciones del Estado, estableciéndose como el origen de la fiscalización. Ésta actividad era realizada por funcionarios públicos calificados, quienes estaban previamente facultados para realizar actividades de control sobre el cumplimiento de las normas, la administración, y las operaciones realizadas por las entidades del Estado. Dada la fuerte intervención de éste (Estado fiscalizador) sobre sus instituciones por medio de los fiscalizadores, se considera según lo expresó el [CTCP] (2008) que, *el modelo de control latino es la fuente originaria de los hoy llamados modelos de control fiscal estatal.*

La escuela latina del control de acuerdo a lo descrito, tiene como uno de sus objetivos básicos la preservación del interés público orientado a garantizar la fidedignidad de los informes contables, en función de proteger los intereses de los propietarios de capital, los intereses del Estado y de la comunidad, como elementos de interacción económica y social. De lo anterior se puede concluir que este tipo de modelo tiene una alta influencia en el origen y la estructura operativa de lo que actualmente conocemos como Revisoría Fiscal, el cual consiste en la delegación de funciones por parte del Estado (Gobierno Colombiano) a un tercero, (revisor fiscal) ajeno a los intereses de las organizaciones, para efectuar actividades de control y fiscalización de dichas organizaciones de capital privado, en cuanto al cumplimiento de las normas legales y en virtud de proteger el interés público.

## **1.2 Antecedentes de la Revisoría Fiscal en Colombia**

La Revisoría Fiscal tiene sus orígenes en Colombia en el siglo XIX, surgiendo en virtud de satisfacer la necesidad que ha existido a través de la historia de ejercer control sobre el acatamiento de las normas, ya sea desde el Estado hacia sus propias organizaciones, como también hacia los entes de capital privado. La historia y el desarrollo de la Revisoría Fiscal están directamente relacionados con la legislación que en el curso del tiempo ha existido al respecto.

Los datos más precisos sobre el papel desempeñado por el revisor se remontan al siglo XIX. Al respecto señala Cardona Arteaga, John (1988); *Tenedor de Libros; Contador, Inspector, Revisor y Revisor Fiscal, son algunos de los cargos que podía desempeñar nuestro profesional antepasado.* Para la Época (periodo comprendido en el siglo XIX entre los años de 1.850 a 1.900) las personas que ejercían como tenedores de libros e inspectores eran; abogados, contadores y comerciantes, cuyas funciones específicas, señala el profesor John Cardona en su ensayo *La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900*, publicado en la revista Universidad de Antioquia, número 12 en 1988, eran estrictamente; *“la teneduría de libros por partida doble, estando bajo su responsabilidad los libros mayor, diario e inventario y en muchos el de caja y el coprador de correspondencia.”*

“Varias exigencias tenían las personas que ejercían la profesión contable en el siglo XIX, algunas de estas son; amplio conocimiento en caligrafía y ortografía para desempeñar la labor



diaria del registro”. Los inspectores o revisores como eran llamados debían ser personas con altos niveles de responsabilidad debido a que; *no solo tenían la tarea del registro de las actividades económicas sino algo muy importante para la época; la reputación de quien lo empleaba*, tal como se señala en la revista el Monitor, Citado en Cardona Arteaga (1988). Es importante apreciar cómo para la época citada (siglo XIX) se tenía una concepción de la contabilidad como una *actividad diaria de registro*, contrario a la concepción que existe actualmente, donde la contabilidad se ve como una herramienta para la toma de decisiones. Lo anterior confirma una de las hipótesis planteada anteriormente, donde se argumenta que la contabilidad tanto como la Revisoría Fiscal han ido cambiando a través del tiempo, ya sea por la dinámica de la normatividad que las rige, o por el uso y el concepto que la sociedad tiene de ellas según va pasando el tiempo.

No cabe duda entonces de que el siglo XIX entrega un aporte demasiado importante a la formación de la figura del revisor fiscal en Colombia y más específicamente en Antioquia con la fundación del “Banco de Antioquia” en el año de 1.872. Algunos conceptos encontrados en los estatutos de la mencionada entidad citados por Cardona Arteaga, John (1988) son los siguientes;

Inspección: El inspector tiene la facultad de visitar e inspeccionar por sí mismo en cualquier tiempo la oficina del Banco, para examinar la situación de caja, cartera, libros, cuentas y comprobantes. Tiene además la facultad de pedir a los empleados del establecimiento los datos e informes que necesite para el cumplimiento de sus deberes.

Se puede apreciar el alto nivel de relación que tenían las facultades otorgadas a los inspectores o tenedores de libros con las facultades y funciones que otorga la ley (véase Art 207 del Código de Comercio) en la actualidad a los revisores fiscales. Aunque no existe un precedente normativo claro de la profesión del revisor fiscal en el siglo XIX es innegable que el periodo (1850-1900) fue relevante e importante en los antecedentes del ejercicio de la Revisoría Fiscal, ya que realiza un aporte muy significativo en función de remontarnos a los orígenes del órgano de la Revisoría Fiscal en Colombia, más precisamente en Antioquia.

Ahora bien, haciendo un acercamiento a los orígenes legales del ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia, estos datan del año 1887, en el artículo 562 del código de comercio terrestre del Estado de Panamá, que fue adoptado como legislación permanente para toda la República mediante la ley 57 de 1887, según expresa Bermúdez Gómez, Hernando (1.999). El contenido del artículo como tal, expresaba la facultad que tenía el gobierno con respecto a las sociedades anónimas para nombrar un *comisario* pagado por las organizaciones para que inspeccionara las actividades realizadas por los administradores.

En el año de 1887, se presenta un importante antecedente legal sobre la formación de la institución de la Revisoría Fiscal por medio de la ley 57. “El artículo 620 del código de comercio terrestre, adoptado por la ley 57, señaló el inicio de la contaduría en Colombia, pues determinó las primeras normas de control y vigilancia sobre sociedades cuando estableció” Caldon Ramírez (2008)

- El comisionario de cuentas al estilo francés, encargado de vigilar y dar cuenta de las operaciones realizadas por los administradores de las sociedades anónimas.

- Junta de Vigilancia, habilitada para examinar el informe sobre las transacciones llevadas a cabo por la sociedad en comandita por acciones.

En los años veinte, el concepto de Revisoría Fiscal presentó niveles de desarrollo coherentes con el Estado actual de la economía para la época mencionada y con los diferentes conceptos de empresa que se ha tenido en Colombia a través de los años (las empresas vistas a nivel de la fiscalización de acuerdo a su tamaño, origen de capital, sector económico, entre otras clasificaciones.) Es entonces como en los inicios del siglo XX se empieza a consolidar la práctica de la fiscalización, la cual se fortaleció en respuesta a la necesidad que existía en esos tiempos de proteger el interés público por parte del Estado (dada su calidad legal de intervencionista) frente a los intereses privados, basados en el juicio de un tercero sobre la veracidad y razonabilidad de los estados financieros y demás aspectos de interés público, como sea que las acciones de los entes tenían impacto social.

Franco Ruiz (Citado en Gómez Zapata, Yuliana) expresa sobre la época en mención;

De 1.920 a 1.930, 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.

Posteriormente para el año 1931 por medio de la Ley 58 donde se reglamenta y legitima la figura de Revisoría Fiscal confirmando así, “

Muñoz (2004). Se puede apreciar como empieza por medio de la citada ley a notarse la influencia que posee el modelo latino sobre el marco teórico de la institución de la Revisoría Fiscal, dado el fuerte papel regulador desempeñado por el Estado para mediar entre la tendencia a concentrar riqueza por parte de los entes privados y el interés público que debe proteger el Estado.

Otro aspecto de carácter legal que se considera altamente significativo a través de la historia de la Revisoría Fiscal se presenta en 1960. Para este año el gobierno el 30 de diciembre por medio de la ley 145 de 1960 “reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público” para lo cual en el artículo 1º decreta;

Se entenderá por contador público la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional queda facultada para dar fe pública de determinados actos así como para desempeñar ciertos cargos, en los términos de la presente ley. La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo en lo referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades.

Con el anterior artículo el Estado eliminó la categoría de contador inscrito y estableció que a partir de la fecha todos los contadores son “Contadores Públicos”, los cuales para obtener ese título deberían cumplir con unos requisitos puntuales (véase el artículo 2 de la ley 145 de 1960),

además mantuvo la exigencia de que los revisores fiscales obligatoriamente deberían ser contadores públicos, tal como lo señala el artículo 8° de la mencionada ley;

Art 8: Se necesitará la calidad de contador público en todos los casos en que las leyes lo exijan y además en los siguientes: 1) Para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese o de uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de auditor u otra similar.

### **1.3 Antecedentes críticos de la Revisoría Fiscal en Colombia.**

Es de suma importancia mencionar algunos acontecimientos donde se ha visto involucrado este órgano de fiscalización, en virtud de tener un enfoque macro sobre el desarrollo que ha tenido esta profesión en Colombia desde sus inicios, basados en aspectos que se consideran de referencia a través del tiempo, porque en su momento representaron fallas en el sistema de control e inspección y por ende generaron críticas al respecto de la existencia y del marco legal que rige a la Revisoría Fiscal. A continuación se mencionan algunos de esos aspectos históricos a saber que marcaron impacto en la institución de la Revisoría Fiscal y que son vitales a fin de comprender el panorama actual de dicha profesión.

El primer referente a mencionar se constituye como uno de los momentos críticos y de gran aporte al surgimiento de la Revisoría Fiscal en Colombia, el cual se presentó durante el periodo 1920-1921 y es recordado por albergar en su registros históricos una profunda crisis comercial y financiera que incluso generó la renuncia del presidente de la República Marco Fidel Suárez y de la cual se concluyó, *que la causa generadora de dicha depresión era la falta de un sistema administrativo y financiero, debido a que se hacía apremiante la necesidad de dar solidez y estabilidad a la moneda y al crédito mediante un banco central sólido y consistente.* Banco de la República (1.990).

Ya establecida la causa que generó la crisis económica de 1920-21, el gobierno en cabeza del presidente Pedro Nel Ospina en marzo de 1923 contrató un grupo de expertos presidido por el profesor Edwin Walter Kemmerer, cuyo grupo de expertos más tarde se llamó la Misión Kemmerer. La primera actividad de esta misión fue el estudio de la realidad económica mediante el contacto y discusión con cámaras de comercio, sociedades de agricultores y agentes oficiosos regionales.



Por eso, es inevitable pasar inadvertido este capítulo que para la historia de Colombia marca uno de los puntos de inflexión en la formación de la Revisoría Fiscal y contribuye significativamente a la estructuración de la auditoría externa, y en sí de lo que actualmente conocemos como consultoría. La misión Kemmerer deja entrever como ante una situación específica “crisis económica 1920-21” una organización, esta vez representada en el Estado Colombiano, opta por conocer y posteriormente adaptar el concepto (entiéndase consejo) de unos agentes externos en pro de la realización de un proyecto (Creación del Banco de la República). Lo anterior no es más que el concepto puro de la auditoría externa, relacionada de manera directa con la Revisoría Fiscal.

El segundo aspecto crítico a nivel histórico de la Revisoría Fiscal se presenta en el periodo 1980-1.990. Es para esta década de los 80’s, más exactamente para el año 1.982 donde empieza a cuestionarse por parte de toda la sociedad la labor desempeñada por la Revisoría Fiscal, al no haber advertido sobre la crisis financiera que a la postre se presentó. El periódico El Espectador.com en su edición del 15 de noviembre de 2.008 escribió al respecto:

(...) 1982 marca un hito en la cronología de las defraudaciones económicas. Después de varios meses de omisiones de las autoridades de control y de debates políticos, estalló la llamada crisis financiera de los años 80, que obligó al Estado a intervenir a 17 instituciones crediticias que, a través de auto préstamos, captación ilegal de ahorros o maniobras financieras y bursátiles para apoderarse de empresas, terminaron defraudando a más de 80 mil ahorradores privados que, en su momento, perdieron más de \$10 mil millones. (...)

Se considera esta época en la historia como una de las más importantes en cuanto a las críticas realizadas a la Revisoría Fiscal y que conllevó a la sociedad y a los académicos a preguntarse sobre el rol preventivo<sup>1</sup> que no tuvo la Revisoría Fiscal para advertir esta situación. Un ejemplo de los malos manejos que se presentaron los describe Garay, Luis Jorge de la siguiente manera;

Una de las causas de la crisis fueron las acciones llevadas a cabo por algunos empresarios financieros, que si bien no eran del todo ilegales, sí eran moralmente inaceptables. Por ejemplo, se llegó a utilizar los depósitos del público para hacerse al control de las entidades financieras.

Se consolida de esta manera la década de los 80’s como uno de los periodos en los que se presentaron mayores escándalos sobre eventos ocurridos que afectaron el interés general. Eventos, que no hablan de ninguna manera bien sobre la función desempeñada sobre la Revisoría Fiscal y que como consecuencia generaron fuertes pronunciamientos y críticas a la estructura legal y teórica de la institución de fiscalización en Colombia.

Desde el año 2.000 hasta la actualidad es pertinente mencionar los más recientes escándalos ocurridos, en los cuales no se garantizó el interés público por parte del Estado en representación de los revisores fiscales y para los cuales se considera que toda la institución de la fiscalización en cabeza del Gobierno se ve involucrada por su papel permisivo y la falta de control.

---

<sup>1</sup>En el avance de este escrito, más precisamente en el capítulo “Revisoría Fiscal como función” se realiza un análisis más profundo sobre el Rol Preventivo que debe tener la revisoría fiscal en las organizaciones.

El primero es el caso de la compañía comercial DMG Grupo Holding S.A. la cual después de varios años de irregularidades se pudo demostrar por parte del Estado que sus actividades estaban vinculadas en problemas de lavado de activos, captación masiva y habitual de dineros del público, con evasión tributaria. Éste se constituyó como uno de los hechos que llevaron a que el Estado tomara fuertes medidas para regular a las entidades captadoras de recursos y que permite cuestionarse a posteriori sobre el papel que desempeñó la Revisoría Fiscal al no advertir la serie de irregularidades que estaba presentado la captadora ilegal de dinero. La superintendencia de sociedades <sup>2</sup> en el año 2.008 de acuerdo a sus facultades de supervisión que le otorga la ley 222 de 1.955, intervino a la sociedad DMG, con el objeto de verificar la naturaleza de los recursos financieros, el desempeño del objeto social, el estado de la contabilidad, la conformación del capital, entre otros. El resultado que arrojó dicha intervención lo describe la supersociedades cuando concluye lo siguiente;

- La sociedad ha sido renuente a entregar información de su gestión y administración, sin que se pueda establecer cuál es su situación jurídica, administrativa, contable o económica.
- Hubo permanente renuencia de la representante legal y del revisor fiscal, y además se entorpeció en todo momento la actuación de nuestros funcionarios.
- No lleva contabilidad regular de sus negocios
- No se pudo conocer de dónde llegan los recursos con los cuales DMG ofrece las altas contraprestaciones a sus clientes
- No hay sistemas de control interno que permitan verificar el movimiento de sumas multimillonarias entre la sociedad y sus compradores de tarjetas y bienes
- Todos estos procedimientos, durante los últimos 10 meses, se adelantaron sin obtener respuesta alguna de los administradores de la sociedad, excepto respuestas insatisfactorias de un ex revisor fiscal

El segundo, es el escándalo por la contracción en la que el grupo Nule es uno de los actores principales, el cual se considera un antecedente crítico de la Revisoría Fiscal, debido a que conformaron toda una red empresarial como escudo para el incumplimiento de las obligaciones que la norma señala, sin previo aviso de la Revisoría Fiscal a los órganos de control competentes. Esto generó como resultado incumplimientos en los pagos a los empleados del grupo empresarial, a los proveedores, incumplimiento en las obras públicas pactadas contractualmente y en un millonario cese de pagos en las obligaciones fiscales. “Desde el 2004 se empezaron (El grupo Nule) a quedar con el IVA. El hueco ya va en \$ 22 mil millones” Semana.com (2010). Si bien es preciso aclarar que la Revisoría Fiscal como institución no es la

---

<sup>2</sup> La Superintendencia de Sociedades es un organismo técnico, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio

ocasionadora de tal escándalo de corrupción, si se ve involucrada por la falta de oportunidad para advertir un episodio de tan altas dimensiones y catastrófico impacto social.

En conclusión, ha sido pertinente hasta ahora conocer la relación existente que tienen los orígenes prácticos y teóricos de la Revisoría Fiscal, con el desarrollo que en materia legal este órgano de fiscalización ha tenido a través del tiempo. Además, mencionar eventos que han sido críticos para la Revisoría Fiscal, con el objetivo de interrelacionar los anteriores componentes (teórico, legal y crítico), de cara a interpretar a partir de estos, que estrategias puede adoptar este órgano de control, en función de priorizar la preservación del interés público en el desarrollo de sus funciones.



## **CAPITULO 2**

### **LA REVISORIA FISCAL COMO FUNCIÓN**

A través de la historia la contabilidad se ha caracterizado por el registro de la información financiera, revelando en detalle el nivel de inversión y la evolución que presentan las organizaciones a nivel económico en un entorno social. Una de las exigencias de la contabilidad que denota gran importancia en la actualidad son los niveles de veracidad de la información financiera que es pertinente presentar en los informes contables. Lo anterior en función de la satisfacción que debe realizar la contabilidad a la necesidad de los diferentes usuarios de la información contable alrededor de las organizaciones. De tal manera que si la información financiera se ajusta a la realidad, será de gran utilidad para todos los agentes que interactúan alrededor de los entes organizados, ya que pueden tener elementos fundamentales para la toma de decisiones basadas en cifras que revelen fehacientemente los datos históricos, el estado actual y las proyecciones a futuro que tienen las entidades legalmente organizadas, en relación con la sociedad a la que pertenecen. Respecto a la veracidad de la información contable Laguna Maldonado (2007), señala que:

Una sociedad sin información financiera no podría sobrevivir y menos sin información confiable y de calidad, el objetivo de la información financiera que emite la contabilidad es servir de instrumento a diversos usuarios, para soportar las decisiones relacionadas, entre otras, con inversión, endeudamiento, impuestos, apalancamiento, créditos, control, optimización de recursos y

gestión; para ello, debe revelar razonablemente las cifras que conforman los estados contables y demás informes que los complementan, la calidad está relacionada con la información, la cual debe presentar como característica que al usuario le sea útil para la toma de decisiones y demás aplicaciones pertinentes.

La base para la toma de decisiones acertadas se fundamenta entonces en una información contable de alta calidad. Por lo tanto, esa es la responsabilidad que tiene la contabilidad y que por consiguiente se constituye en una de las funciones principales de la Revisoría Fiscal, de cara a satisfacer la necesidad y los intereses de los usuarios, los cuales fundamentan la toma de todas sus decisiones en la información que los entes arrojan en sus libros contables, de lo cual se presume reflejan fielmente la veracidad de todas las operaciones financieras. Con relación a lo anterior, Muñoz (2003) se refiere de la siguiente manera:

En el entorno económico actual, la elaboración de la información financiera de la empresa con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y en las normas de auditoría resulta crucial para el buen funcionamiento de los mercados financieros y la eficiente asignación de los fondos en el conjunto de la economía.

En este orden de ideas, el Estado Colombiano, el cual tiene el carácter de fiscalizador, establece la figura de la Revisoría Fiscal en virtud de generar confianza a los usuarios de la información contable (Inversionistas, gobierno, proveedores, acreedores, empleados, entre otros) con el objetivo básico de proteger el interés público en las actuaciones de los entes de capital privado. El Estado se configura entonces como intermediario entre la veracidad y razonabilidad de la información contable, y los usuarios descritos anteriormente. Al respecto el [CTCP], expresa:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones

Cuando el Consejo Técnico de la Contaduría [CTCP] expresó “con sujeción de las normas” implícitamente cita una de las doctrinas normativas que estableció el Estado para darle curso legal a la figura del revisor fiscal en Colombia, donde por medio del código de comercio en el artículo 207 estableció las funciones a desempeñar por parte de quien ejerza la profesión. A continuación se detallan cada una de éstas:

#### **Código de Comercio, artículo 207. Funciones del Revisor Fiscal:**

- 1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
- 2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
- 3) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

- 4) Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
- 5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
- 6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
- 7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
- 8) Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
- 9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

La normatividad Colombiana expresada en artículo anterior, faculta al revisor fiscal para conceptuar sobre la realidad económica de los entes, fundamentado en el control, la verificación y la inspección que realice en el ejercicio de sus actividades. Una característica muy relevante y que no es pertinente pasar por inadvertida se puede apreciar en la lectura de los numerales 2 y 3 del artículo 207. En estos se puede inferir la responsabilidad que le otorga el Estado al revisor fiscal para que realice sus actividades en función de velar y preservar el interés privado (inversionistas), de igual manera que el interés público (debido a que debe informar a las entidades gubernamentales competentes sobre irregularidades que afecten el patrimonio de la comunidad). En términos generales, y a nivel de conclusión, el artículo 207 del Código de Comercio, expresa como eje central la importancia directa que tiene para cada organización la acertada verificación que el profesional contable en el papel de revisor fiscal haga sobre el adecuado funcionamiento del ente económico, de acuerdo con la capacidad que tenga de alertar en la prevención de hechos que representen detrimento para la organizaciones y/o afecten el interés público. Con respecto a las funciones normativas del revisor fiscal, López Carvajal (2004) opina que:

Se puede concluir que desde la perspectiva de las funciones de un revisor fiscal avaladas por las normas, existe una intención de acoger las figura del revisor fiscal para asegurar que sirvan de garantía de previsión a las organizaciones que contraten sus servicios, eso con el fin de darle valor agregado.

Además, en cuanto al rol preventivo que desarrolla el revisor fiscal en función del valor agregado, es preciso puntualizar la connotación que tiene la palabra prevenir; “Preparar, disponer con anticipación, prever, conocer de antemano, precaver o impedir una cosa, advertir, informar” Diccionario Lexis 22, citado en López Carvajal (2.004). Uno de los valores agregados que genera el profesional contable, se constituye de esta manera en advertir sobre posibles desviaciones en los procesos, o a nivel general, prevenir eventos que afecten el interés tanto de los usuarios internos y externos a la organización, es decir eventos que conduzcan a las organizaciones a obrar en contra de la preservación del interés público. Otro valor agregado de significativa relevancia obedece a ese plus que entrega el profesional contable, cuando en función de cumplir con la normatividad expresada, por ejemplo en el art 207 del código de comercio, tiene las competencias necesarias para orientar a la compañía a actuar de acuerdo a



lo establecido en los estatutos, la fidedignidad en la elaboración de la información contable, y el manejo adecuado de los recursos en la ejecución de las operaciones.

En síntesis, aunque si bien la normatividad colombiana por medio del código de comercio expresa las funciones a desarrollar por los revisores fiscales, es preciso mencionar que la norma se queda corta en pos de velar por la preservación del interés público. Dado que esta tiene un enfoque muy orientado a la rendición de informes y cuidado de los intereses de los propietarios de las organizaciones a las que fiscaliza, es decir existe en la regulación una carencia desde el punto de vista de fortalecer el aspecto normativo-social. El hecho de que desde la regulación (tomando como referencia el art 207 de código de comercio) se legislen tan sutilmente las funciones con enfoque a preservar el interés social, genera la sensación de que existen vacíos en la normatividad que regula la fiscalización, los cuales dejan el cuidado del interés general al margen de la ética profesional y la consciencia que tenga cada revisor fiscal de dar fe pública sobre la realidad económica y financiera de los entes económicos, y de revelar fielmente el impacto que estos tienen sobre el entorno social en el que se desarrollan.

### **CAPITULO 3**

#### **EL INTERES PÚBLICO**

El concepto de interés de público, dada la relación directa que tiene con la Revisoría Fiscal, toma vital importancia al momento de comprender los alcances que posee la fiscalización en un contexto social, razón por la cual es pertinente conocer una mirada más detallada sobre su denotación. Según El Código de Conducta Profesional de AICPA. (2004)

“El Interés Público es definido como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a los que la profesión sirve”. (...)

El público de la profesión de la contaduría consiste de clientes, proveedores de crédito, el gobierno, empleados, inversores, comunidad financiera y de negocios.”

En un contexto más amplio, el concepto de interés público se relaciona con los stakeholders<sup>3</sup>; es decir, con los grupos de interés que tiene la necesidad específica de que la información presentada sobre los resultados de las organizaciones sea veraz. Entre estos se encuentran; inversionistas, clientes, proveedores, empleados, accionistas, el Estado, entre otros. Los anteriores grupos de interés tienen en común que demandan en pro de su bienestar, la existencia de veracidad en los estados financieros y responsabilidad social en la operación de los entes económicos.

Una vez establecida la figura del revisor fiscal, y analizada la disposición normativa que regula las funciones a cumplir por parte del profesional contable (Art 207 Código de Comercio) impartidas por el Estado, mas la claridad expuesta en el concepto del término interés público, se abre el panorama para comprender la dinámica en la funcionalidad de la Revisoría Fiscal en

---

<sup>3</sup>Stakeholders: Todas aquellas personas, grupos, empresas, la comunidad y la sociedad en cuanto tienen interés en la existencia y desarrollo de una empresa. XX congreso de ADENAG, El enfoque de los Stakeholders para la alta dirección. Ponente Isaac Bleger, citado en Gestipolis.com.

Colombia. Funcionalidad entendida bajo la unión de tres componentes a saber; 1. Revisor Fiscal (Profesional Contable), 2. Estado Regulador e intervencionista (con el objetivo fundamental de proteger el interés general) y 3. Organizaciones Empresariales (Entes objeto de Fiscalización).

El Estado delega entonces la importante tarea de fiscalizar, a un tercero independiente a la organización, el cual debe estar aislado de todo conflicto de interés en la entidad a la cual prestará sus servicios, para que emita un juicio imparcial sobre la situación financiera de la organización, procurando el bienestar de los agentes internos y externos al ente económico y velando por el cumplimiento acertado de aspectos de impacto público. Aspecto tales como; el nivel de cumplimiento de las obligaciones de los entes económicos (pago a proveedores, pagos de nomina, obligaciones fiscales), la confiabilidad en la elaboración de los informes contables, en cuanto estos realmente si reflejen la realidad de las organizaciones, entre otros.

Pero en el fondo, ¿Qué es lo que genera la intervención del Estado camuflada en la fiscalización que realiza el revisor fiscal?

Las empresas de acuerdo a su funcionalidad tienen como objetivo la generación de valor o el aumento de la riqueza a través del incremento progresivo del capital. Es necesario entender entonces en un contexto macroeconómico el concepto “Riqueza”. Según Muñoz (2006); “La riqueza se expresa como la reproducción de capital que hace posible la financiación de la entidad”. La distribución de dicha riqueza o bien sea el interés por maximizar la capacidad de capital acumulado, genera que al interior de una estructura económica existan conflictos de interés de diferente índole. Aparecen entonces los intereses de los inversionistas, los intereses de agentes ligados a la organización y el interés público a nivel general. El papel que cumple el Estado al implementar la figura de la fiscalización pretende minimizar el impacto negativo que pueda tener a nivel social la toma de decisiones en las organizaciones, basados en el hecho de que los inversionistas privados tienen como foco la acumulación de riqueza empresarial para trasladarla hacia su riqueza personal. Es en este punto dónde realiza su tarea el Estado intervencionista, dónde por medio del control se propone fiscalizar la generación de valor de las organizaciones velando por la protección del interés público.

Es muy importante por el bienestar de la sociedad y la equidad entre los agentes del mercado, que el Estado intervenga estableciendo reglas de juego y la verificación del cumplimiento de las mismas. Cuando se expresa “reglas de juego” se hace referencia a las normas que imparte para controlar (a través de leyes, decretos, resoluciones, entre otras) y la fiscalización que utiliza por medio de la Revisoría Fiscal para garantizar el cumplimiento de las mismas, siempre en pos del garantizar que no se afecten los intereses que son de carácter general.

Ahora bien, el profesional contable enfrenta la delicada tarea de procesar y auditar información para una empresa que tiene como objetivo optimizar sus utilidades, encontrando en oportunidades intereses de los propietarios de minimizar costos y gastos sin importar que no se cumplan las normas, ni el impacto que el incumplimiento de las mismas pueda tener socialmente. Cabe anotar que el contador público, está concebido como un actor garante ajeno a los intereses que posee la entidad que contrata sus servicios. Es ahí entonces donde se presenta el paradigma entre; 1. El que hacer por órdenes específicas, 2. El acertado cumplimiento de la norma Colombiana y 3. La ética profesional. En estos tres aspectos se resume el primer

problema que se presenta sobre la naturaleza de la confianza pública. Machado (2006) con respecto al acto de la fe pública asegura que:

El Contador Público al estar investido por el Estado Colombiano para dar fe pública sobre hechos y documentos que pueden ser validados desde la disciplina y profesión contable, pretende llenar el vacío que deja la existencia de una información técnico-científicamente elaborada y la desconfianza en las informaciones presentadas por los administradores. Tal parece que la verdad y la correspondencia con las normas vigentes que rigen la presentación de información contable y que deben guardar las organizaciones, son los alicientes en la búsqueda de la presumida verdad en derredor de las consideraciones éticas.

Un segundo problema que afecta el desarrollo de la Revisoría Fiscal consiste en la laxitud de las prácticas de auditoría y la ambigüedad normativa que regula la profesión. Debido a la forma en que se da la práctica de la Revisoría Fiscal y por su falta de integralidad en las pruebas de control, no permite conocer detalladamente la operación y las características de los procesos de las empresas, ya que se centra principalmente en los errores financieros, dejando de lado aspectos como la planeación y los resultados. Sobre este asunto Franco (2002) conceptúa lo siguiente: “La laxitud de la auditoría proviene de su filosofía instrumental de trabajo, su baja cobertura espacio-temporal, dado que se realiza de manera eventual por visitas orientadas a la evaluación del control interno, contable exclusivamente”. De esta manera se puede interpretar que existe ambigüedad normativa, si se mira bajo el argumento de que en las funciones del revisor fiscal no están expresando que la fiscalización debe ser estrictamente permanente. Esto genera que la norma quede a merced de la acertada interpretación que cada agente realice de ella. Un ejemplo de esto se puede apreciar en la interpretación que realizó López Carvajal (2004) sobre la auditoría a los bienes de las sociedades, regulada en el numeral 5 del art 207 del Código de Comercio.

Esta función implica una permanencia del revisor fiscal en la organización para que tal inspección se logre de forma asidua. Se está hablando de un hecho continuo sin interrupción prolongada, pues solo así podrán detectarse situaciones irregulares a tiempo, e informarse ante la instancia pertinente para que allí se tomen las medidas correctivas.

Es posible anotar desde el punto de vista de los autores citados, que a la norma reguladora de la fiscalización en Colombia le falta contundencia en sus pronunciamientos, pues la existencia de la mencionada ambigüedad normativa deja el cumplimiento de las funciones supeditado a la buena intención de quien la interpreta.

Una tercera problemática se presenta debido a la existencia de otro vacío normativo de la Revisoría Fiscal. Éste vacío se puede apreciar desde el punto de vista de que no se pueden establecer unas normas específicas para el que hacer de cada revisor fiscal al momento de realizar el proceso de fiscalización, sino que sus métodos operativos están sujetos a su experiencia personal, debido a que cada empresa por la naturaleza de sus operaciones tiene prácticas diferentes. El consejo técnico de la contaduría (2008) en la orientación profesional del revisor fiscal a manera de opinión señala lo siguiente:

En este orden de ideas y dada la naturaleza de la Revisoría Fiscal en pro de la protección del interés público, sus métodos de trabajo no pueden quedar circunscritos a la utilización de una determinada técnica o método en particular, pues el Revisor Fiscal, apoyado en sus conocimientos y experiencia profesional debe definir la metodología de trabajo aplicable de acuerdo con la naturaleza y particularidades del ente bajo examen, de manera que los resultados de la fiscalización respondan adecuadamente a las exigencias propias de la institución.

Es pertinente bajo el punto de vista del consejo técnico de la contaduría precisar que aunque la dinámica de la fiscalización hace complejo la existencia de una norma que regule las funciones para cada tipo de sociedad, existe un vacío normativo, ya que se permiten múltiples aplicaciones a una misma situación. Aplicaciones que pueden ser aprovechadas en un momento determinando para acomodar la información a los intereses de los capitalistas y no para reflejar la realidad económica, financiera y social de las empresas.

También es de anotar el impacto que tiene el contratar servicios de auditoría con una firma vs contratar los servicios de auditoría con un profesional independiente, ya que bajo la primer figura el auditor sigue unas metodologías ya determinadas por la firma que lo contrata, tanto para la ejecución de las pruebas como para la elaboración de los informes, con lo cual desaparece todo tipo de autonomía por parte del profesional pues está siguiendo unos lineamientos ya definidos que le restan la posibilidad de criticar y aplicar sus conocimientos y experiencias. A lo anterior Rafael Franco (2002) manifiesta que:

El contador público al servicio de una organización profesional es subordinado de ella, su estabilidad depende de su empleador y está condicionada al cumplimiento de las instrucciones recibidas, es fruto de la selección, capacitación y supervisión de la firma y debe subordinarse a los presupuestos de la relación laboral para mantenerse en el cargo.

En conclusión, se encuentran dos características especiales en respuesta a la necesidad del Estado de intervenir las organizaciones bajo la figura de la fiscalización; a) el interés de los inversionistas de generar riqueza personal y b) el problema de la confianza pública. Si se tiene en cuenta lo anterior, sumado a la importancia de una información financiera de calidad, que permita la acertada toma de decisiones por parte los agentes que conforman el mercado, entendemos que es oportuna la intervención del Estado por medio del revisor fiscal. Eso sí, dependiendo en cierta medida de la capacidad que tenga la Revisoría Fiscal de prevenir y controlar eventos adversos a los intereses de los agentes que rodean las organizaciones. Además, de propiciar un estado de independencia mental en la elaboración del dictamen a la situación económica de las organizaciones, aislado de cualquier conflicto de intereses.

### **3.1 La Revisoría Fiscal en función del interés público.**

Se ha expresado insistentemente que la fiscalización constituye una práctica social establecida en la función del Estado de proteger el interés público, también se ha afirmado que la Revisoría Fiscal busca brindar por medio de mecanismos de control las garantías necesarias para que los

usuarios de la información y agentes de mercado tengan herramientas claras para la acertada toma de decisiones. Ahora bien, cabe mencionar que las organizaciones privadas están orientadas por el ánimo de lucro, las cuales al competir en un mercado libre se orientan por la lógica económica financiera, lo que conlleva a la toma de decisiones motivadas por un interés rentístico, lo cual se ha constituido actualmente en el objetivo determinante de la buena gestión administrativa. Es decir, las metas de las organizaciones en la mayoría de ocasiones se expresan y fundamentan únicamente en la generación de riqueza empresarial. Es ahí donde entra a jugar un papel determinante el Estado, legitimado en la figura de la Revisoría Fiscal. Se establece entonces para el profesional contable el papel de fiscalizador, la obligatoriedad de diligenciar razonablemente sus exámenes de control, preparación de informes y dictamen de estados financieros manteniendo una actitud de independencia mental que garantice la veracidad de la información presentada con relación al estado real de la compañía, de cara a la preservación del interés público y la fidedignidad de la información económica.

“La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, a interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.” [CTCP] (2001,135). Citado en López Carvajal (2009)

La normatividad Colombiana por medio del Código de Comercio en los artículos 203 y 204 establece cuales compañías están obligadas a tener revisor fiscal y la manera cómo debe realizarse su elección. El hecho de que la norma Colombiana establezca ésta facilidad para los entes obligados a tener revisor fiscal, de ser responsables de la selección y contratación de éste, genera que cada entidad pueda elegir su propio fiscalizador, al amañó de sus intereses, de sus necesidades, de la orientación política-económica y de la consciencia que cada organización tiene del entorno en que se encuentra sumergida. Con respecto a los intereses de los particulares (entiéndase entidades privadas, inversionistas, gerentes). González (1994 citado en González 2003) señala que “En efecto, la relación autoritaria ejercida a favor de intereses particulares revela grados de alienación, dependencia y sumisión de quién garantiza la confianza pública ante la sociedad en general”

Desde este momento se inicia lo que se considera como el punto de incompatibilidad que presenta a nivel funcional la institución de fiscalización en Colombia. Con respecto a las funciones que desarrolla el revisor fiscal y la naturaleza contractual de la profesión, Moreno Meza (2003) opina que; “las funciones tan estrictas exigidas al auditor resultan criticas en vista de las delicadas relaciones que se establecen con la dirección y la gerencia de la empresa, y del problema de la asimetría de la información”. Entonces nos encontramos con una actividad de responsabilidad del Estado, pero administrada a nivel laboral por el propio ente económico, quien tiene la extraña responsabilidad de la propia elección de quién lo fiscaliza.

La Revisoría Fiscal se sustenta en un marco jurídico contradictorio. La naturaleza de dicha actividad está basada en función de la necesidad que tiene el Estado de garantizar la preservación del interés público, brindando confianza a los usuarios de la información, que bajo la presunción de veracidad de los estados financieros, realizan distribución de dividendos,



inversiones, análisis para acceso a créditos, entre otras funciones de carácter económico y toma de decisiones con impacto social. Es decir, el revisor fiscal debe garantizar el cumplimiento de todas las condiciones legales de la compañía bajo la subordinación o directrices de la asamblea general de accionista o en su defecto junta de socios, pero con el objetivo principal de realizar una actividad de fiscalización para el Estado. El profesional contable realiza el dictamen a los estados financieros, respaldado por la capacidad que se le otorga de dar fe pública acerca de la fidedignidad y veracidad de los libros contables, no obstante existe una carencia de independencia mental que se presume debido a la relación contractual descrita anteriormente.

La independencia mental debe ser la base fundamental de los profesionales de la contaduría pública y como tal la del revisor fiscal. Dado que este debe ser ajeno a toda clase de intereses o influencias que desvirtúen el objetivo principal de la institución de fiscalización. Ello quiere decir que el revisor fiscal en función de sus actividades de inspección y control debe buscar garantía total, de manera tal que exista un escenario, donde el respeto por la ética profesional en virtud de garantizar la preservación del interés público, sea tan fuerte que logre deformar la falta de independencia mental de la Revisoría Fiscal, que se presume por el tipo de contratación. Todo lo anterior con la finalidad de que al emitir opiniones, éstas estén basadas en argumentos normativos, y así bajo la ética profesional, pueda expresar la razonabilidad o irrazonabilidad de la información financiera y la gestión de la administración.

### **3.2 La Revisoría Fiscal como garante en la preservación del interés público**

A lo largo de los tres capítulos, se ha hecho énfasis en resaltar cómo desde la perspectiva conceptual y normativa se propugna por parte del Estado, que el órgano de la Revisoría Fiscal realice controles e inspecciones a las organizaciones, con el fin de dictaminar sobre la veracidad de los hechos económicos, con énfasis especial en velar por la preservación de los intereses comunes. Cuando se analiza detalladamente el rol desempeñado por la Revisoría Fiscal a través del tiempo, con respecto al cumplimiento de esa importante función que le delega el Estado de *velar por la preservación del interés público*, se puede concluir que el órgano de fiscalización queda en deuda, dado que la historia da cuenta de algunos sucesos donde este interés no se ha preservado.

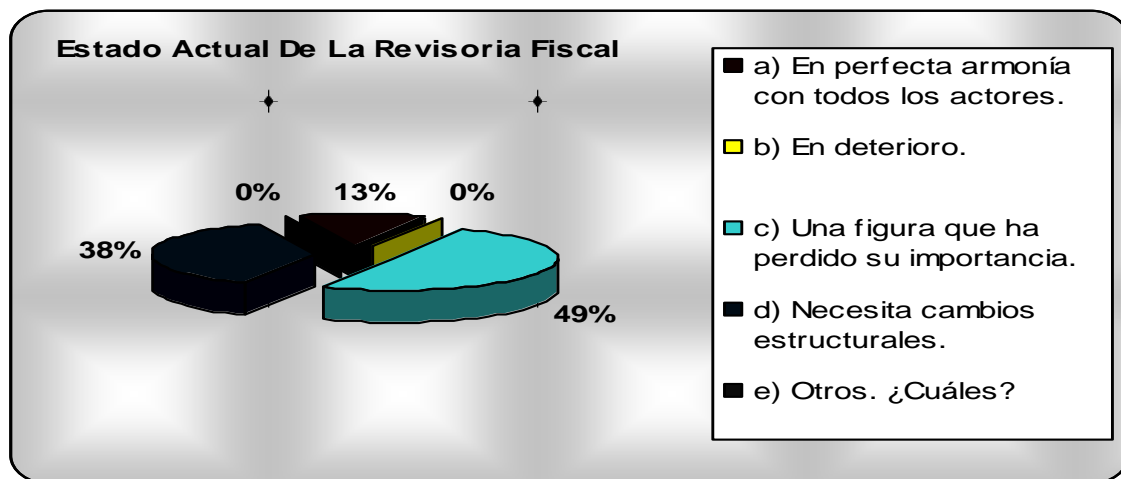
Es así cómo se da inicio a la búsqueda de las posibles causas que generan falencias en las Revisoría Fiscal y las cuales son responsables de que no se cumpla a cabalidad la función delegada por el Estado descrita en el párrafo anterior. Cuando se utiliza el término *posibles causas* se pretende significar que existen varios factores que inciden de manera negativa en pos de garantizar la preservación del interés general por parte de los entes fiscalizadores, tales como son;

- La falta de independencia mental de la Revisoría, que se presume por la dependencia económica derivada del tipo de contratación.
- Vacíos en el marco jurídico que regula la Revisoría Fiscal, los cuales permiten el favorecimiento del beneficio particular sobre el beneficio general.
- Falta de control de los entes encargados de supervisar la labor de los revisores fiscales.

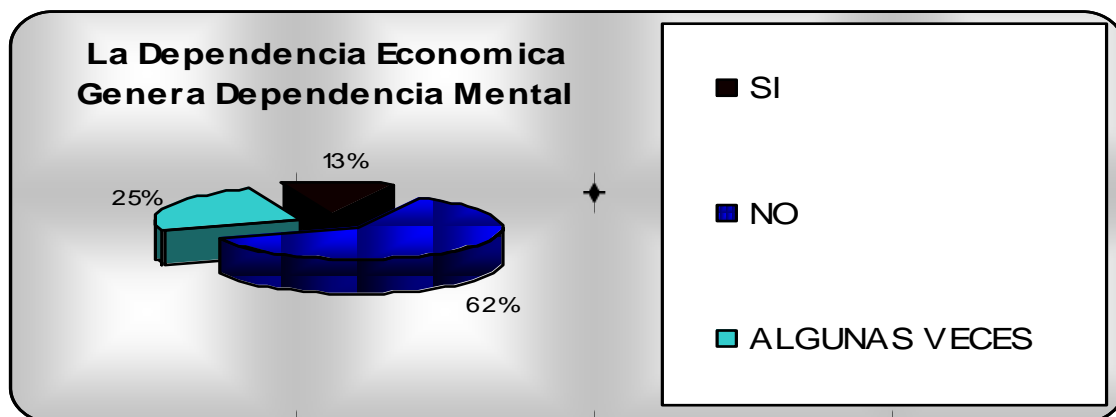
- Carencia de Ética profesional para emitir un dictamen al margen de cualquier conflicto de intereses.
- Falta de conciencia de contadores públicos y revisores fiscales, sobre las dimensiones que tiene la facultad entregada por el Estado a la profesión, para dar fe pública sobre los hechos económicos de las organizaciones

Una vez relacionadas esas causas que desvirtúan uno de los objetivos básicos de la Revisoría Fiscal, tal como lo es obrar en función de proteger el bienestar general, surge la necesidad de proponer estrategias que podría adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público. Para lograr el objetivo correspondiente a establecer dichas estrategias, se toma como referencia los resultados obtenidos con las encuestas aplicadas a los revisores fiscales del Valle de Aburra. La muestra obtenida de las encuestas tiene como finalidad señalar una tendencia sobre el pensamiento que posee una muestra de revisores fiscales en ejercicio, a fin de obtener herramientas claras que permitan visualizar el camino a recorrer de cara a aportarle elementos de juicio a la Revisoría Fiscal, los cuales permitan garantizar fuertemente la preservación del los intereses públicos.

*Estado Actual de la Revisoría Fiscal en Colombia:* De acuerdo a lo observado en el estudio realizado, se puede concluir que el 49% de los revisores fiscales consideran que el órgano de Revisoría Fiscal es una figura que ha perdido su importancia, de igual forma, el 38% opina que necesita cambios estructurales. Es importante resaltar que existe un porcentaje muy alto (87% de las personas consultadas) que opina, que el estado actual de la Revisoría Fiscal no es el adecuado. Esto conlleva a afirmar que la fiscalización como tal, requiere de cambios, ya sea de tipo estructural y/o normativo. Es decir, requiere cambios en la norma que regula la profesión, a fin ajustarse a las necesidades de control y auditoria que demanda un mundo de negocios en constante cambio.

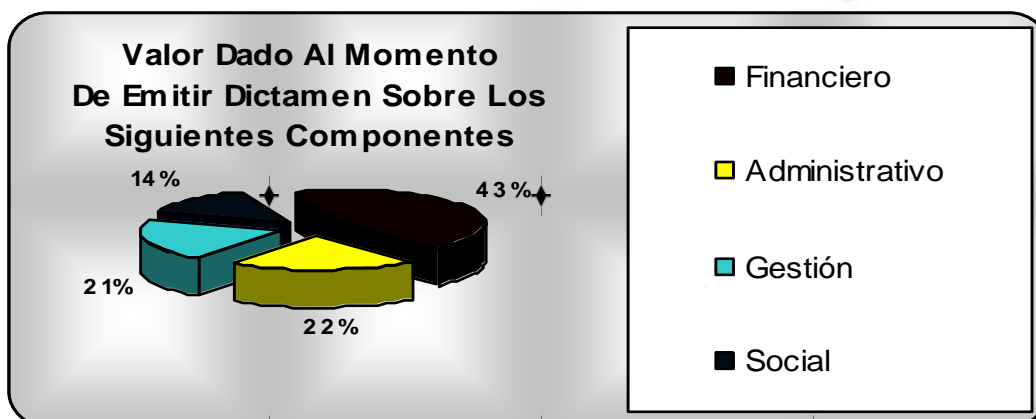


*La dependencia económica no es limitante de la independencia mental:* En primera instancia es claro que el estado actual de la Revisoría Fiscal no es el adecuado. Lo que se busca entonces es encontrar el camino que conduzca a precisar con fundamento de que manera pueden los revisores fiscales, en función de su ejercicio, velar de manera integral por el cuidado del bienestar general. Una de las hipótesis que el estudio desvirtuó a cabalidad, es la que argumenta que el Revisor Fiscal pierde su independencia mental, cuando de por medio existe una dependencia económica. Lo anterior se confirma debido a que el 62% de los encuestados considera que prevalece la ética profesional, por encima del componente económico. En cuanto a la existencia de dicha dependencia económica de los revisores fiscales en las organizaciones, el 88% de los encuestados afirma, estar de acuerdo en que las organizaciones y los revisores fiscales tengan la libertad de contratar de acuerdo a las condiciones propias del mercado, es decir, que la Revisoría Fiscal no sea una institución de fiscalización de carácter Estatal. El papel que cumple el Estado en este caso debe ser simplemente normativo, no obstante cada revisor fiscal descarga toda la responsabilidad para aislarse de cualquier conflicto de interés que afecte su imparcialidad, en el respeto por la facultad que la norma le confiere de dar fe pública. Defender el principio que otorga el Estado de dar fe pública sobre hechos económicos, es una responsabilidad que cada contador público debe propugnar por proteger a cabalidad. Ya que se trata de ese respaldo a la labor desarrollada, en cuanto a la veracidad de las pruebas y hallazgos para posteriormente indicar la verdadera situación de la organización y la gestión que hacen los administradores de ésta.



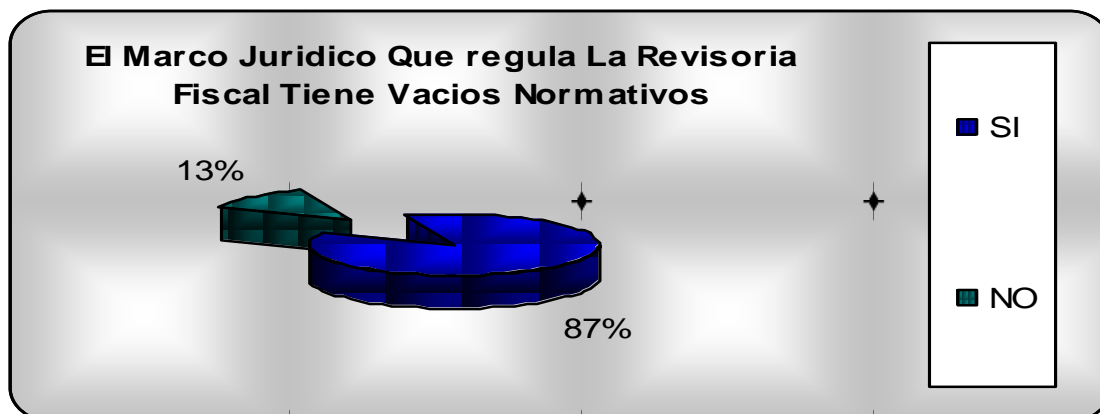
En síntesis y con base en lo anterior se puede aseverar que la dependencia económica de los revisores fiscales a las organizaciones está ligada a la naturaleza misma de la profesión, pero que los efectos adversos que dicha dependencia pueda producir, deben contrarrestarse bajo la aplicación del principio de fe pública.

Ahora bien, una vez analizado el estado actual de la Revisoría Fiscal, se determina que este no es el adecuado y desvirtuada la tesis de la dependencia económica como factor de influencia negativa, es pertinente analizar qué nivel de relación tiene la Revisoría Fiscal con los componentes de tipos sociales en las organizaciones que fiscaliza. Remitiéndose a los datos arrojados por el estudio realizado, se aprecia que el 62% de los revisores fiscales opina que sus actuaciones tienen un impacto altamente positivo sobre el interés público, aunque contradictoriamente se aprecie que al momento de emitir su dictamen en una escala de 4 componentes, el social es al que menos valor le entregan.



*Existen vacios normativos en el marco jurídico que regula la Revisoría Fiscal:* Es inadecuado pasar alto el tema de la normatividad que regula al órgano de la Revisoría Fiscal sin advertir que se trata de uno de los puntos claves a fin de satisfacer la necesidad que tiene la fiscalización de garantizar el cuidado del interés público. De acuerdo a la información recolectada, se puede concluir lo siguiente; el 87% de los revisores fiscales encuestados opinan que existen vacios normativos en el marco jurídico que regula la Revisoría Fiscal. De ahí que un porcentaje muy alto del estudio muestre de igual manera que el 87% de las personas consultadas consideren que

el marco jurídico que regula la Revisoría Fiscal requiere de cambios normativos estructurales, en función de brindar mayores garantías para el ejercicio de la profesión, y así de esta manera garantizar la preservación del bienestar social.



### 3.3 La Revisoría Fiscal adoptando estrategias

“La Revisoría Fiscal al ser una figura que ha perdido su importancia”, tal como lo expresan los diferentes antecedentes críticos mencionados en capítulos anteriores y corroborados con el concepto de los profesionales consultados, se constituye en un órgano de fiscalización que requiere de cambios estructurales. Más precisamente, aflora la unanimidad en el pensamiento de los revisores fiscales indagados, de que la reestructuración debe estar orientada a fortalecer a nivel normativo el marco jurídico que regula la Revisoría Fiscal.

Dichos cambios de carácter normativo se constituyen en la estrategia principal que ese órgano de fiscalización podría adoptar de cara a garantizar la preservación del interés público. De manera tal que dichas modificaciones, las cuales tienden a fortalecer la norma, sumado a la consciencia que cada revisor fiscal tenga de preservarle con dignidad a la profesión la facultad de otorgar fe pública, direccionan a la figura de la revisoría fiscal hacia un estado de perfecta armonía con todos los actores. Un estado donde la fiscalización este en la capacidad de inspeccionar y controlar acertadamente, de manera tal que logre atender los intereses de los usuarios internos a la organización. De igual manera, ser un órgano de fiscalización que este en la facultad de alertar sobre posibles eventos que estén detrimento del patrimonio del ente económico, de generar ese valor agregado en la previsión de hechos. Y finalmente estar en capacidad de dictaminar con respecto a la fidedignidad y veracidad de los hechos económicos, resultados de gestión (de carácter administrativo), financieros y sociales, atendiendo de esta manera la necesidad de los usuarios externos, con la mirada que otorga la ética profesional, enfocada hacia la preservación del interés público.



## CONCLUSIONES

- La Revisoría Fiscal es una institución de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, dictaminar sobre la veracidad de los hechos económicos de las organizaciones. Actualmente, y de acuerdo a lo observado en el estudio realizado para la elaboración de esta investigación, se encontró que 87% de las personas consultadas opinan que; el estado actual de la Revisoría Fiscal no es el adecuado, por lo cual se considera como una figura que ha perdido su importancia, la cual requiere de cambios estructurales y/o normativos a fin de garantizar la preservación del interés público.
- La dependencia económica a la que pueden estar sujetos los revisores fiscales no es limitante de la independencia mental. Así lo consideró el 62% de los revisores fiscales consultados. El argumento predominante para avalar dicha afirmación es; que por encima del factor económico prevalece la ética profesional, la cual se constituye en el soporte sobre el cual cada revisor fiscal fundamenta su dictamen y protege su criterio profesional de cualquier conflicto de interés que afecte su imparcialidad, en el respeto por la facultad que la norma le confiere de dar fe pública.
- El 87% de los revisores fiscales encuestados opinan que existen vacíos en la norma que regula la institución de la fiscalización en Colombia. De esta manera, la estrategia principal que podría adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público se sustenta en realizar cambios de carácter normativo del marco jurídico que regula la profesión. Cambios normativos y estructurales, en función de brindar mayores garantías en el desarrollo de las funciones de los revisores fiscales. De igual forma, cambios enfocados a crear mecanismos más rigurosos para controlar y verificar la veracidad y razonabilidad de la información presentada por el revisor fiscal y su grupo de trabajo, y así de esta manera garantizar la preservación del interés público.
- La institución de la fiscalización demanda un replanteamiento a la normatividad que regula las funciones a desarrollar por los revisores fiscales, con un enfoque más direccionado a proteger el interés público. Dado que actualmente la Revisoría Fiscal manifiesta serios inconvenientes desde el aspecto normativo - social, dada la tendencia a proteger el interés de las organizaciones a las que fiscaliza, sobre el interés general. De acuerdo al estudio realizado se puede evidenciar que los revisores fiscales al momento de emitir su dictamen,

entre cuatro componentes (financiero, administrativo, de gestión y social) al componente social es al que menos valor le dan, con una valoración del 14% sobre el total. Dicho replanteamiento normativo de las funciones a realizar por los revisores fiscales reclama uniformidad en los procesos e inspecciones de control, de cara a mitigar la existencia de conflictos que se generan alrededor de la fiscalización entre los diversos agentes y en virtud de proteger el interés público por encima de los intereses particulares.

Adversión

## RECOMENDACIONES

Algunas de esas estrategias que desde este escrito se plantean, enfocadas a garantizar la preservación del interés público por parte de la Revisoría Fiscal y desde el enfoque a) normativo y b) de la ética profesional y la independencia mental, son las siguientes:

- Establecer por parte del Estado colombiano uniformidad e integralidad en los procesos de inspección, ejecución y control, en el trabajo desarrollado por revisores fiscales, personas naturales, firmas nacionales y firmas internacionales, bajo un marco de trabajo internacional, como son las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Todo esto enfocado a garantizar la protección de los intereses internos y externos a las organizaciones, y al logro de la armonía del órgano de la revisoría fiscal con todos los actores que confluyen en el entorno económico, financiero y social.
- Ampliar el marco normativo de la Revisoría Fiscal, el cual contemple principios con enfoques sociales, con el fin de garantizar el beneficio general. Por ejemplo, regular de manera tal, que al momento de dictaminar no se realice esta actividad con un énfasis sobre el componente financiero en las organizaciones; sino que paralelo a éste y por mandato de la ley, se debe conceptualizar de forma integral sobre el componente, económico, administrativo, de gestión y social.
- Implementar mayor severidad en la inspección y vigilancia por parte del Estado (representado en la Junta Central de Contadores), al desarrollo de las actividades de los revisores fiscales, en función de imponer sanciones disciplinarias cuando se demuestre violación al código de ética profesional. Por ejemplo, aumentando la rigurosidad del régimen sancionatorio establecido en los artículos 24,25 y 26 de la ley 43 de 1990 en cuanto a las multas, la suspensión y cancelación de la inscripción del revisor fiscal como contador público. Con esto se busca que el Estado realice un mayor control y verificación de la veracidad y razonabilidad de la información presentada por el revisor fiscal y su grupo de trabajo, en función de ejercer estricto control a la profesión por todas las vías posibles, de manera tal que se logre implementar severidad en las sanciones impuestas a los revisores fiscales cuando se encuentran fallas en el ejercicio de su profesión y de las cuales se genere detrimento al patrimonio económico de la sociedad.

- Diseñar por parte del Estado un mecanismo que asegure a la sociedad que la dependencia económica a la que está sujeto el revisor fiscal para con la empresa que contrata sus servicios, no sea óbice para que desarrolle su profesión viendo limitada su independencia mental. Esto se lograría legislando de manera que tal se establezcan sanciones severas para las organizaciones en las que se logre demostrar violación de la independencia mental.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiar, H. (1996) El Fraude en las Organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 28, p. 196.
- Álzate, L. F. (2002). *Aproximación a la ética en la práctica actual del revisor fiscal*. Tesis para optar al título de especialista en revisoría fiscal, Departamento de contaduría, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Bermúdez, H. (1999) Marco Legal y Conceptual de la Revisoría Fiscal. *Eventos Académicos*, Universidad de Antioquia, Acuda.
- Banco de la República; (1990). *Antecedentes, evolución y estructura.*, Departamento Editorial, Bogotá, Colombia.
- Caldón, A.** (2008, agosto). Origen y desarrollo de la Contaduría en Colombia. Extraído el 12 de enero, 2011 de <http://www.gerencie.com/origen-y-desarrollo-de-la-contaduria-en-colombia.html>
- Cardona, J. (1988). La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 12, p. 24.
- Código de Comercio. Revisoría Fiscal. Extraído el 06 de diciembre, 2010 de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo\\_comercio\\_pr006.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo_comercio_pr006.html)
- Colombia, Ministerio de Educación Nacional. (1999). *Concejo Técnico De Contaduría Pública. Declaración profesional N° 7*. Bogotá: Autores.
- Consejo Técnico de la Contaduría. (2008). *Orientación Profesional, Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal*.

Contabilidad, su desarrollo en el mundo, América y Colombia. Arias, L. Ríos S. L., Chacón, L. A., Entre otros. Estudiantes VI semestre, Contaduría Pública, Universidad del Quindío. (Armenia, Colombia.)

El Espectador.com. (2008, Noviembre). Redacción de negocios. Extraído el 13 de marzo de 2011.

El Tiempo.com. (2010). Extraído el 8 de mayo, 2011 de <http://m.eltiempo.com/justicia/la-fortuna-que-los-nule-deben-a-la-dian/8358448/1>

Franco, R. (1985). Desarrollo de la educación contable en Colombia. *Reflexiones contables*, p. 131.

Franco, R. (Junio-Agosto 2002). Réquiem por la confianza: crisis de la contaduría pública. *Revista Deslinde*, p. 85

González M. & Díaz M. El Caso Enron al Detalle. Extraído el 05 de mayo, 2011 de [http://www.noticiasdot.com/publicaciones/2006/0206/2402/cine/cine\\_240206-01-2.htm](http://www.noticiasdot.com/publicaciones/2006/0206/2402/cine/cine_240206-01-2.htm)

González, L. (2003). Fundamentación conceptual de la crisis contable: Investigación teórica y práctica desde la crítica epistemológica. *Contaduría Universidad de Antioquia*. 43, p. 141

Laguna, L. Publicaciones Management, año XVI, n.º 28, julio-diciembre 2007, p. 83-93

Leal, H. (2005). Código de Comercio Anotado, Vigésima Primera edición, Leyer

López, O. (2004). La Revisoría Fiscal: su papel preventivo en las organizaciones. *Contaduría Universidad de Antioquia*. 45, p. 11

López, O. (2009). Una Reflexión sobre la responsabilidad social del Auditor externo, el Auditor interno y el Revisor Fiscal. Memorias XXVII Simposio sobre Revisoría Fiscal. p. 8

[http://web.presidencia.gov.co/sp/2008/noviembre/18/estudio\\_supersociedades\\_admg.pf](http://web.presidencia.gov.co/sp/2008/noviembre/18/estudio_supersociedades_admg.pf).

Extraído el 04 de mayo de 2011

<http://www.monografias.com/trabajos22/contabilidad/contabilidad.shtml>. Extraído el 04 de mayo de 2011

[http://w2ceg.avanze.es/ficherosceg/asociapdf/asocia\\_8.pdf](http://w2ceg.avanze.es/ficherosceg/asociapdf/asocia_8.pdf). Extraído el 10 de mayo de 2011

Machado, M. (2006) Una aproximación Histórica a las representaciones Contables en Colombia. *Revista española de historia de la Contabilidad*.5, p. 182.

Moreno, N. (2006). Los problemas de agencia en la auditoría externa. *Legis del Contador*, pp. 103-125.

Muñoz, C. A. (2006). Fiscalización: génesis y contradicciones en su práctica social. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 49, pp.103-125.

Normas contables. Plan único de cuentas [P.U.C] (2005). Bogotá. Colombia: Unión Ltda.

Santos, E. (2005). La misión Kemmerer. *Credencial Historia*. Biblioteca Virtual del Banco de la República.

Semana.com. (2010). La caída del Grupo Nule. Extraído el 17 de enero, 2011 de <http://www.semana.com/noticias-nacion/caida-del-grupo-nule/144397.aspx>

Universidad Javeriana. (2010). Sobre adopción de Códigos y unificación de la legislación. Extraído el 16 de abril, 2011 de <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1887-ley-57.pdf> Ley 57 de 1887.

[www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo\\_comercio\\_pr006.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo_comercio_pr006.html). Extraído el 04 de mayo de 2011

Adversicia