

**LA REVISORÍA FISCAL:
¿UNA INSTITUCIÓN QUE AGREGA VALOR EN LAS EMPRESAS
COLOMBIANAS?***

Tatiana María Montoya Parra
Contadora Pública. Universidad de Antioquia
tatimontoyaparra@hotmail.com

Laura Marcela Rojas Olarte
Contadora Pública. Universidad de Antioquia
lamarojas@gmail.com

* Investigación realizada por las autoras para la obtención del grado de Contadoras Públicas. Realizada con la asesoría temática de Esleivan Eliecer Cano.

Resumen

Partiendo de la Revisoría Fiscal como una institución y no sólo como un órgano o una simple actividad de control, se identifican aquellas prácticas que fundamentadas en el control de fiscalización debe llevar a cabo para agregar valor en las empresas y mantener la defensa de los bienes e intereses societarios. La investigación realizada, luego de una indagación crítica, mostró las consecuencias de las omisiones de los revisores fiscales y expuso cómo bajo el concepto de valor agregado se hace posible construir el escenario ideal para que una Revisoría Fiscal asumida responsable e integralmente por los profesionales sea recibida satisfactoriamente por los accionistas, las empresas, sus administradores y el público en general.

Palabras clave

Revisoría Fiscal, institución, control de fiscalización, valor agregado.

Abstract

Based in the “Revisoría Fiscal” as a institution and not just as as an institution and not just as an organ or a simple activity control, identify practices that control based on the audit should be done to add value in business and maintain the defense of property and corporate interests.. The investigation, after a critical inquiry showed the consequences of their omissions, tax auditors and discussed how the concept of added value is possible to construct the ideal scenario for a Fiscal Auditor responsible and fully assumed by professionals is received satisfactorily by the shareholders, the companies, their managers and the general public.

Key words

“Revisoría Fiscal”, institution, control in the defense of public interest, added value.

Adversia

INTRODUCCIÓN

El control como necesidad prioritaria de las empresas, ha generado que en el país se materialicen una serie de figuras, cuyo fundamento es la salvaguarda, conservación y buen uso de los recursos como garantías de la continuidad de las organizaciones y la protección de los intereses de la sociedad.

La Revisoría Fiscal es una institución surgida de esa evolución del concepto de control, que aunque cuenta con una amplia legitimidad formal y material, se ha visto fuertemente cuestionada y envuelta en una crisis de confianza que ha llevado a que se mire a esta institución desde diversas ópticas.

Las debilidades en los programas universitarios, las falencias de los profesionales que la ejercen, la debilidad en la normatividad que los regula, la distorsión de la figura que se da al valerse de un modelo de auditoría externa y no al modelo latino del cual surgió, la ampliación del alcance del trabajo, las funciones del Revisor Fiscal y su poca efectividad en muchas de las empresas donde ha operado, han sido algunos factores que han alimentado una fuerte polarización y controversia de la que no han surgido soluciones e iniciativas reales que pongan fin a la decadencia.

Sumar otra visión donde la Revisoría Fiscal sea una institución eficiente, que funcione junto a los procesos de la organización óptimamente, agregando valor al negocio, respondiendo a los requerimientos del nuevo escenario apoyada en nuevas herramientas y mejores prácticas, permitirá observarla no solo como el órgano de control que se supone es, sino como esa institución que opera al interior de la empresa capaz de soportar la operación, brindar análisis, mediciones, recomendaciones que ayuden al mejoramiento continuo y a velar por continuidad. En ese sentido es que se pretende identificar las prácticas de la Revisoría Fiscal que le significan beneficios a las empresas y que en concordancia con las funciones que tiene por ley, debe aplicar. Lograrlo, significaría por un lado, promover en los profesionales contables el uso de nuevas herramientas e instrumentos, que hagan de su labor algo más enriquecedor y por otro, generar incentivos en las empresas para que acepten y acojan la figura como algo positivo y no solo como una obligación legal.

El carácter Institucional de la Revisoría Fiscal

A lo largo del artículo se hablará de la Revisoría Fiscal como una institución, la explicación es simple, las instituciones y su análisis han sido la base para importantes estudios en las ciencias sociales. La ciencia política y la sociología han recurrido a este enfoque para desentrañar las relaciones entre la evolución de las sociedades y ellas. La economía que veía con escepticismo esa metodología, también incursionó en estudios institucionalistas, al ver que éstas así como la cultura, la historia y la tecnología influenciaban el comportamiento del hombre. Hoy en la economía las instituciones son vistas como las encargadas de dirigir y apoyar procesos de acumulación y crecimiento, la Revisoría Fiscal debería reconocerse como una de ellas y aunque infortunadamente en contaduría no se acostumbra a abordarla desde esta óptica, no es motivo para abstenerse de hacerlo.

En general el termino institución se asocia con las costumbres y normas de conducta que son consideradas importantes por las sociedades, sin embargo, su significado puede ampliarse para designar organizaciones formales, mecanismos de orden social, entidades organizadas y hasta personas. En Colombia, que es considerado un país de instituciones pueden identificarse por ejemplo, un Banco de la República con más de ochenta años, partidos políticos centenarios y hasta personajes que como Gabriel García Márquez o Fernando Botero son reconocidos como instituciones de la cultura y el arte.

North (1993) define a las instituciones como: "...las reglas de juego de una sociedad, o de manera más precisa y formal, las restricciones humanamente concebidas que dan forma a la interacción humana. En consecuencia, estructuran los incentivos del intercambio humano, ya sean políticos, económicos o sociales". De ahí que sea posible entenderlas como principios rectores que ordenan y regulan la actuación de los individuos y organizaciones, limitándolos o condicionando sus elecciones.

Si bien definir puede ser el principio de la comprensión, es necesario aclarar que las instituciones son resultado de relaciones y construcciones sociales, por tanto no deben ser cosificadas, más bien deben entenderse como soluciones intangibles para los problemas surgidos de las interacciones y dinámicas sociales.

Para identificarlas y aclarar su clasificación, Williamson (1989) propone unas jerarquías, en primer lugar identifica unas instituciones vinculadas con la estructura social y cultural de las sociedades, entre las que se reconocen las tradiciones y costumbres, generalmente informales. Las segundas están relacionadas con reglas formales que buscan definir derechos y deberes, y se pueden referir las leyes. En tercer lugar se encuentran las instituciones relacionadas con las reglas de gobierno, en las que se definen procesos y se crean incentivos, de ella surgen organismos específicos, finalmente se encuentran las instituciones relacionadas con la asignación de mecanismos, asociadas con reglas de asignación de recursos, control de flujos de capital, regímenes comerciales entre otros.

Si se quiere entender la Revisoría Fiscal como una institución, deberá ubicársele como una institución de tercer nivel, que tuvo su génesis en varias etapas. Primero con las necesidades de control, surgen unas iniciativas de vigilancia y fiscalización informales que se generalizaron, luego desde el legislador como expresión del interés común surgen una serie de normas, la Ley 58 de 1937, la ley 73 de 1935 y posteriores que buscan instaurar la costumbre del control por fiscalización, materializada finalmente en la figura de la Revisoría Fiscal y encomendada al profesional contable. De ahí que la génesis de la Revisoría Fiscal se mire más allá de la simple disposición legal, y se asuma como un proceso en el que intervinieron elementos históricos, culturales y políticos.

Asimismo, esa evolución da cuenta de los cambios que se dan en la sociedad, para North (1990), el cambio institucional muestra la manera en que las sociedades se desarrollan en el tiempo y por lo tanto son la clave para entender el cambio histórico. Colombia no siempre fue un país con una organización institucional clara, solo a comienzos del siglo XX bajo la presidencia del general Rafael Reyes, se dio inicio a un proceso de ordenamiento institucional, que dio pie al fortalecimiento del mercado interno y al surgimiento del boom empresarial. Es claro que desde ahí hasta ahora, han cambiado numerosas circunstancias que han moldeado la realidad social, económica y política, reflejándose no solo en las múltiples instituciones informales que han surgido y otras tantas que desde lo legislativo han mandado, sino que también han hecho que varíe la interpretación cultural y jurídica, debido a que las nuevas circunstancias no pueden ser sopesadas bajo las orientaciones de antaño.

El paso de una sociedad precapitalista, agrícola a una sociedad industrializada ha hecho imperiosa la necesidad de que el Estado intervenga para garantizar el equilibrio de las fuerzas de mercado, para hacer de la justicia un valor no solo formal sino real, para procurar la protección del interés público y el mantenimiento de los recursos económicos, sociales y ecológicos. En ese sentido es que Mancur Olson (1992) plantea que las instituciones son importantes para el desarrollo, pero estas deben renovarse y ajustarse a las nuevas realidades. Por eso se deben proteger de los grupos de presión que buscan capturarlas, paralizando e impidiendo sus innovaciones, renovarlas, librándolas de las viejas prácticas y paradigmas erróneos y fortalecerlas dotándolas de un alto sentido de lo ético y lo público.

Olson también indica que el entorno institucional puede entrar en crisis debido a la impunidad, la ineficiencia, la carencia de recursos, la fútil preparación de muchos funcionarios, y la pérdida de responsabilidad individual, desafortunadamente estos rasgos son identificables tanto en la Revisoría Fiscal como en otras instituciones en Colombia. Y es que infortunadamente los Revisores Fiscales, no observan correctamente las obligaciones que por ley tienen y en muchos casos no satisfacen los intereses ni de las empresas, ni de los grupos de interés. Se acostumbran a una confortable rutina de trabajo, de firmar y cobrar, sin realmente fiscalizar.

Así es Colombia, es dos países en uno, es un país legal y otro real. En él la cultura del desacato se ha normalizado sin que nadie se preocupe por encontrar las causas y motivaciones de ese comportamiento que se da en todos los niveles, incluso y valga resaltarlo, en el ámbito empresarial y económico. Impidiendo que se logre mantener un orden social adecuado o mejorar el orden establecido.

Gabriel García Márquez sostuvo en alguna ocasión que en el país conviven “la justicia y la impunidad, somos fanáticos del legalismo, pero llevamos bien despierto en el alma un leguleyo de mano maestra para burlar las leyes sin violarlas o para violarlas sin castigo”. Trascender ese paradigma es la base para alcanzar un marco institucional renovado más acorde con el interés común, con una mayor conciencia de las nuevas generaciones, pueden adelantarse transformaciones importantes que desemboquen en efectos positivos a todos los niveles, donde la sociedad repudie directa y decididamente toda forma fácil y rápida de enriquecimiento, donde existan sanciones efectivas pero sobretudo reproche y señalamiento sociales que hagan visibles las conductas de los infractores, donde los individuos y para el caso, muchos empresarios, contadores y revisores fiscales decidan, actuar correctamente.

Orígenes de la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal es una institución de vieja data, surgida en concordancia con los cambios y circunstancias históricas, económicas y políticas de principios del siglo XX. Kalmanovitz (2003) afirma que la ruina en que quedó el país tras la guerra de los mil días y la separación de Panamá obligó a que se asumiera un talante más progresista e intervencionista por parte del

Estado, como medio para dinamizar la economía, activar la vida ciudadana y garantizar el bienestar general.

Repasando la historia económica colombiana, puede verse como en esa época por medio de financiación extranjera, se dio impulso a la industria minera, textil, azucarera y papelera, a las refinerías y a los cultivos de banano, café y algodón, muchas empresas nacieron dando pie a un auge productivo y comercial importante, los ingresos de muchos crecieron y se facilitó el ingreso de capitales y empresas foráneas. Otras situaciones, como las medidas adoptadas para la recuperación macroeconómica, después de la misión Kemmerer en 1923, y que dieran como resultado la creación del Banco Central y de la Contraloría de la Nación, provocaron que las figuras de control tomaran más importancia en todos los niveles, tanto privados como públicos. Es así como la fiscalización y el control, con el transcurso del tiempo se van estableciendo de manera permanente, con un carácter obligatorio y reglamentado para muchos entes estatales y privados.

En ese escenario se hizo imprescindible la configuración de un mecanismo de fiscalización por parte de la nación que asegurara el pago de tributos para la financiación del Estado y controlara la actividad económica privada cuidando el interés nacional de los excesos y extralimitaciones en que podían caer las empresas nacionales y extranjeras. Con ese sentido se da la Ley 58 de 1931 donde se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas, la cual en varios de sus artículos hace referencia a la figura de la Revisoría Fiscal.

Si bien para ese momento la Revisoría Fiscal ya se vislumbraba como la herramienta central de control, la veeduría y la fiscalización ya se habían ensayado como un medio para el control de lo público, el Estado y sus organizaciones se preocuparon porque estas funciones inspectoras del uso de los recursos, se llevaran a cabo de manera correcta y oportuna, ya desde la colonia se delegaban veedores para garantizar que la utilización de los recursos en cualquier empresa, se hiciera de manera adecuada, la labor era realizada por personajes distinguidos y resultaba ser una misión de buena voluntad y de gran honor.

La figura del Revisor Fiscal como agente, se viene a reglamentar mediante la Ley 73 de 1935 y por medio del Decreto 2373 de 1956 es asignada al contador público como función privativa, ya que antes no era obligatorio ostentar este título para ejercer la Revisoría Fiscal. El legislador vio en el contador público la capacidad técnica y de análisis que favorecía la evaluación eficiente de la gestión de la administración y los controles de las entidades. Luego se intuyó que un tercero debía velar porque las transacciones se reflejaran en la contabilidad en forma adecuada y oportuna para que la administración proyectara el desarrollo de las empresas; finalmente, examinó las calidades morales de quién poseía los conocimientos técnicos mencionados y concluyó que éstas eran de alta estima y que debía exigírsele gran independencia mental respecto de quien recibiría el fruto de sus cualidades y capacidad, para de ese modo conservar la objetividad en los juicios a emitir, además fue crucial la potestad de dar fe pública.

Tras la Segunda Guerra Mundial, se dio un gran auge de capital extranjero en el país para la operación de enclaves petroleros y por la creación de empresas por parte de inmigrantes. Con ellos llegaron unas nuevas prácticas y cambios de fondo en el manejo y la administración de los negocios. Las nuevas prácticas influenciaron los procesos de veeduría que se venían observando en el interior de las empresas y entidades públicas colombianas. La diversidad en las prácticas y procedimientos, dio lugar a confusiones, inexactitudes, de ahí surgió la diferenciación entre los enfoques latino y anglosajón de control.

La normatividad existente se tornó obsoleta y con los requerimientos de control de un nuevo escenario en el que crecían las empresas, sus capitales y recursos, se hizo necesario implementar unas reglas de juego para que aquellos responsables del control actuarán de manera más o menos estandarizada, así en 1948 el Instituto Americano de Contadores Públicos adopta 10

principios de auditoría generalmente aceptados. En Colombia se reforma el Código de Comercio en los años 70, se normaliza las funciones y responsabilidades del Revisor fiscal, pero esta normalización se da para el agente, como profesional y como persona natural más no para la figura de la Revisoría Fiscal como tal, tampoco se abre normativamente la posibilidad de que este servicio de veeduría pueda ser realizado por empresas o sociedades de contadores.

Más recientemente, han surgido pronunciamientos y orientaciones profesionales desde el Consejo Técnico de la Contaduría, que buscan precisamente servir como guía para los profesionales frente a las necesidades actuales del mundo de los negocios. De ahí que se proponga que la Revisoría fiscal se apoye en múltiples herramientas de gestión administrativa y alta gerencia, que la ayuden a seguir cumpliendo con su papel de fiscalización como un proceso de vigilancia y evaluación de la actividad administrativa, para establecer si dichas actividades se ajustan a las decisiones legales, a las expectativas de socios y a los objetivos y metas empresariales.

De acuerdo con Salazar (2003), actualmente y bajo los modelos de gestión estratégica, se busca que la Revisoría Fiscal se valga de procedimientos para el análisis, medición y corrección de desviaciones o deficiencias. Puede decirse que además de la protección, se busca también la prevención y corrección al interior de las organizaciones, Mantilla (2003), por su parte indica que el control constituye un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y metas. De ese modo se asegura que el control no sea producto de la desconfianza o un mero instrumento de vigilancia, sino que se vaya más allá, y se dan aportes certeros al buen desarrollo empresarial y a una toma de decisiones óptima.

La verdad es que esos son simples ideales, que no van más allá de formulaciones y propuestas académicas del “deber ser” en el que tendría que estar operando la Revisoría Fiscal. Ésta en la práctica, se ha quedado sujeta a antiguos procedimientos y costumbres generando una discusión en torno a sus enfoques, sus métodos y su real utilidad.

Control De Fiscalización

Como ya se ha descrito, la Revisoría Fiscal surge de la necesidad del Estado de inspeccionar la actuación de los entes privados, asegurando su correcta operación, la correcta disposición de los bienes y la protección al interés comunitario. De ahí que ésta se estructure desde el enfoque latino de control, con facultad para otorgar fé pública y sustento normativo, luego bajo el modelo de fiscalización se amplía su espectro, dando cobertura a todo el ciclo operativo de la empresa, sin desatender ningún proceso en la cadena de valor.

Con esa combinación es posible alcanzar un control puro en el que se minimiza el riesgo, se asegura el cumplimiento de los fines y objetivos trazados, proporcionando a los socios e inversionistas, además de seguridad razonable, dictámenes y certificaciones legales, retroalimentación continúa para el mejoramiento y crecimiento de la empresa, lo que se constituirá en parte del valor adicional del proceso de revisión y fiscalización.

Esta institución de fiscalización a pesar de la ampliación de su campo de acción, no deberá perder su carácter de independencia y objetividad, sólo de ese modo se puede asegurar una operación e implementación, al margen de opiniones e interés internos y externos.

Como se observa, el “deber ser” que ha sido planteado desde la normativa, para la Revisoría Fiscal, es claro y coherente con las necesidades actuales en las empresas, sin embargo, las tareas del Revisor Fiscal han sido distorsionadas en la práctica. Muchos la han reducido a un proceso protocolario de informes y certificados sobre datos empresariales, sin que se den aportes reales en la toma de decisiones empresariales, la disminución del riesgo y el logro de objetivos

organizacionales. En muchas empresas obligadas a nombrar un revisor fiscal, éste no actúa con el compromiso adecuado y el administrador no acepta que su aporte es crucial en la organización

Cuando esta labor no se realiza de la manera adecuada, se estará dando lugar a una información sesgada y fragmentada, en la que el Revisor no está entregando juicios de valor, por el hecho de no conocer a fondo la operación de la que debe ser veedor. Así la información emitida no tendrá gran cobertura y no logrará el desempeño esperado en los procesos de toma de decisiones.

El modelo de fiscalización requiere de revisores comprometidos con una alta conciencia de la cobertura total que deben tener en la empresa, las grandes necesidades de información que tienen los usuarios y el conocimiento profundo de la operación empresarial, para que de esta manera dichos usuarios confíen plenamente en los dictámenes y demás informes que emiten.

Es por esa gran responsabilidad que los contadores públicos están llamados a tomar con mayor celo su trabajo, éstos deben ser finalmente, aseguradores de la transparencia, el ambiente ético y la honestidad, garantes para la prevención del fraude, el lavado de activos, la corrupción y otros fenómenos.

En este punto, es necesario tener en cuenta el importante concepto de la ética, es a partir de ella que toda labor realizada dentro de sus cauces, tendrá garantía de que se ha realizado observando unos principios de sano ejercicio profesional. También surgen enormes necesidades de capacitación y actualización continua por parte de los profesionales contables, toda vez que estos aspectos son de gran influencia de su formación en el momento de ejercer, no solo en el campo de la Revisoría Fiscal, sino en todos los espectros de aplicación que tienen. Así el profesional debe ser consciente de su compromiso con la empresa, la comunidad y el Estado.

Asumir correctamente el modelo de fiscalización requiere que los contadores tengan en cuenta la diferencia existente entre la Revisoría Fiscal como institución y la labor de auditoría integral, es preciso comprender que usan enfoques contrarios, las escuelas que los originan están muy bien diferenciadas, los intereses que protegen son opuestos y por lo tanto no puede pretenderse que operen de la misma manera o bajo las mismas normativas.

La auditoría por su parte es un tipo de ejercicio profesional que se basa en reglas determinadas y por lo tanto su ejercicio debe responder a las normas de auditoría generalmente aceptadas, establecidas en Colombia por la Ley 43 de 1990, el hecho de que tales normas se tuvieran en cuenta en el Código de Comercio para el ejercicio de la auditoría financiera, no indica que sólo ellas rigen la labor del Revisor Fiscal, o que la auditoría financiera sea la única actividad que deba realizar el revisor fiscal. Asumirlo de este modo, es entrar en reduccionismos que no le dejan nada bueno a este órgano fiscalizador y mucho menos a las empresas en las que opera.

Es claro que las normas de Revisoría Fiscal están expresadas en el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990 en especial en la sección del Código de Ética, y en otras normas, que se ha tratado de poner en común en varios medios, como es el caso de la Orientación profesional de la Revisoría Fiscal donde se confirma el papel permanente de la Revisoría fiscal, con actividades de vigilancia en tiempo real y no de verificación como se plantea en la auditoría, dando como resultado que los dictámenes del revisor correspondan a legalidad, fidelidad y veracidad, no sólo a la razonabilidad de la información.

Diferenciar claramente las actividades que se realizan desde la Revisoría Fiscal de aquellas que se cumplen en el campo de la auditoría, es oportuno en el proceso de caracterizar la labor de fiscalización, diversas funciones del Revisor Fiscal se hallan especialmente en el Código de Comercio, en su artículo 207. Además, existe abundante legislación dispersa que debe ser abordada concienzudamente por el revisor para enriquecer su trabajo, sin pensar que en su labor

se pongan límites al oficio de evaluación, ajustándolo únicamente al manejo financiero. Esto se ve también en el tipo de informes que se emiten, que en muchos casos se reducen al dictamen de los Estados Financieros, sin tener en cuenta múltiples informes que se derivan de la legislación sobre Revisoría Fiscal como son: dictámenes, atestaciones, denuncias e instrucciones.

Comprender correctamente el modelo de fiscalización permite clarificar las diferencias que se presentan entre el ejercicio de ésta y la auditoría integral, es imprescindible tener claro que las dos se fundamentan en procedimientos conceptuales y técnicos diferentes, por eso deben evitarse confusiones entre ambas. Teniendo en cuenta la normatividad y las necesidades de las empresas del país sólo es aceptable una Revisoría Fiscal que se extienda a todos los aspectos empresariales desde la estrategia pasando por la operación hasta la evaluación y retroalimentación, para que así se puedan hacer los aportes suficientes en pro del mejoramiento continuo de la organización, la previsión de riesgos, el análisis sectorial, oportunidades de crecimiento, entre otros. De esa manera la Revisoría Fiscal tendrá una real utilidad para las empresas y generará valor.

La Revisoría Fiscal Hoy

Bien se ha dicho, que como institución la Revisoría Fiscal sufre de falencias no solo desde aquellos que la ejercen, sino desde los obligados a ser sus usuarios. Todavía son muchos los gerentes y administradores que consideran innecesaria la vigilancia integral y permanente de la gestión de los negocios que se supone hace el revisor fiscal. Es común que los gerentes¹ opinen que las comunicaciones del revisor fiscal, si es que existen, se enfocan a recomendaciones de poca importancia relacionadas con formalidades y aspectos técnicos que no son tan cruciales en la toma de decisiones, motivo por el que no son vistas como objetos de discusión y análisis. Por lo general se aplican correctivos, pero nunca hacen parte de la medición del desempeño de las personas de las organizaciones.

Adicionalmente, aunque la administración considera muy importante que el revisor fiscal se involucre en áreas diferentes de las financieras, rara vez observan que eso ocurra. Eso lleva a que la institución pierda reconocimiento de sus usuarios, se asume la Revisoría como una figura de obligatorio cumplimiento, por el hecho de ser impuesta legalmente para ciertas organizaciones empresariales y no como una figura positiva que genere valor a la organización.

La mayoría en caso de que no hubiera una obligación legal no estaría dispuesta a nombrar un revisor fiscal y aquellos que lo eligen, consideran más importantes los honorarios o las referencias de contactos como criterios para su elección.

Respecto al valor, la opinión generalizada es que La Revisoría Fiscal no agrega valor porque su trabajo es reactivo, solo está para verificar aspectos de la contabilidad como un requisito legal o es solo una ayuda que garantiza que ciertas cosas se hacen bien y que ciertas normas se aplican adecuadamente.

Son pocos los que opinan que agrega valor en la medida en que ayuda a valorar riesgos y a mejorar la calidad de la gestión, otros consideran además que agrega valor permitiendo tener seguridad de la información, del manejo de las finanzas y del capital como recurso vital, además reconocen que desde un papel de consultoría puede hacer aportes invaluable en tiempos de cambio.

¹ Para conocer las opiniones de los gerentes de empresas sobre la Revisoría Fiscal y constatar desde su visión si esta institución agrega valor, se encuestó a diez gerentes de compañías que operan en diferentes sectores de la economía colombiana.

Los revisores fiscales por su parte indicaron² que siguen recurriendo a la gestión tributaria como el aspecto indispensable en su práctica, por encima de otros como la evaluación de procesos, la evaluación de riesgos, la evaluación de la tecnología de la información, los sistemas de gestión de calidad o la fiscalización medioambiental.

En general su incursión en el cargo se da por el interés hacia esa área de desempeño, pero la mayoría considera que es suficiente con ser contador público, dejando de lado la experiencia y la especialización en el área.

La mayoría de los participantes ejercen la función de Revisor/a fiscal como persona natural, lo cual puede ser significativo, y aquellos que lo hacen a través de firmas de auditoría, muestran más interés en aspectos relacionados con los procesos, los riesgos y las comunicaciones. Al indagar sobre la pertenencia y participación en alguna agremiación, se encontró que la mayoría de los participantes, no pertenecen a ninguna agremiación de la profesión, lo que puede ser una señal negativa, debido a que estos son espacios de agrupamiento en los que se incentiva la continua actualización, se busca el mejoramiento y el liderazgo de los profesionales, por medio del fomento de normas y la guía en el ejercicio ¿sin participación en ellos a que medios acuden entonces los profesionales para cualificarse?

En cuanto a las relaciones Gerencia/Revisoría Fiscal se encontraron ciertas situaciones en las que los revisores y revisoras, ven comprometida su independencia, se destacan:

- La existencia de familiares al interior de la compañía, alineados directamente con la gerencia.
- La existencia de relaciones muy cercanas con la administración
- El peligro de ser retirado del cargo, significando que por no perder un cliente, el revisor/a decida volverse más permisivo.
- Cuando el revisor/a busca proteger los intereses de las empresas y de sus propietarios, poniendo por encima el bien privado.
- Por exigencias de la Gerencia y de los máximos órganos societarios, para actuar de determinada manera o de no publicar determinados hallazgos.

Algunas de estas aseveraciones resultan bastante graves, porque es identificable un componente ético que se enfrenta con el componente económico, ante los que el profesional al ver en riesgo la continuidad de su trabajo, no actúa de la manera correcta, accediendo a pretensiones que minan su objetividad. La ausencia de independencia mental, limita los juicios y actuaciones del Revisor Fiscal a los intereses de la administración. Aquellos casos de presión o sabotaje por parte de la gerencia o de los órganos de administración al ejercicio del revisor fiscal, dan cuenta de un menosprecio por la institución y un desconocimiento de sus funciones y objetivos. Respecto al acceso a la información, se encontró que rara vez los revisores fiscales tienen dificultades para tenerla, esto es una señal de reconocimiento de un derecho de acceso absoluto, y puede indicar que si bien no se impide el ingreso a la información, se puede limitar por otros medios la labor o el mismo revisor no requerirla, y por ende no revisarla, lo que puede abrir espacios de duda a la confiabilidad en la información de esas empresas y la valía de esos profesionales.

Respecto al acompañamiento profesional, los revisores fiscales consultados consideran que el acompañamiento de otros profesionales es necesario, pero costoso y por tanto inviable, motivo por el cual se abstienen de conformar equipos para sus trabajos de fiscalización con ingenieros

² Para recoger información y conocer el punto de vista de los revisores fiscales, se aplicaron seis entrevistas y once encuestas a profesionales que ejercen la revisoría fiscal como personas naturales, a través de firmas, con diferentes niveles de experiencia y diferentes niveles de especialización.

de sistemas, economistas, abogados y tributaritas. Algunos solo en casos muy excepcionales solicitan asesoría de otros profesionales de apoyo y otros simplemente siguen solos y confiados en su suficiencia.

En otra observación, se halló que los profesionales a pesar de que encuentran muy necesario mantener una vigilancia integral y permanente de la gestión de los negocios, hallan también algunos impedimentos o limitantes para hacerlo, entre estos limitantes está el número de clientes que manejan o hasta el tamaño de las compañías, lo que hace el que recurso tiempo les resulte insuficiente para atender las necesidades de todos. Además indican que el alcance y la calidad de sus trabajos se ve limitado por la actitud de la gerencia hacia la figura del revisor fiscal o los honorarios, el primero de ellos da indicios de limitaciones de acceso a áreas de la empresa, descarte en la toma de decisiones, inobservancia de las sugerencias que el revisor fiscal comunica y el segundo, limitación de recursos o también negociaciones inadecuadas en las que el profesional accede a trabajos mal pagos, donde no se ve incentivado a cumplir correctamente con las funciones que por ley tiene.

Respecto a la participación del revisor/a fiscal en espacios de toma de decisiones, se observó que estos participan solo ocasionalmente, esto concuerda con la información entregada por los gerentes encuestados, quienes indicaron que generalmente los revisores fiscales no son tenidos en cuenta en la toma de decisiones y estos son informados después de que se toma alguna decisión.

En lo tocante al ejercicio propio de la Revisoría Fiscal, los participantes muestran una priorización de los aspectos contables, financieros y tributarios. Algunos informan que atienden solo aquellos campos que son prioridad de la administración y pocos conocen la compañía integral y multidimensionalmente.

La confusión o asimilación de la Revisoría Fiscal con la Auditoría Externa, nunca ha sido clarificada y el énfasis en la auditoría de Estados Financieros deja de lado otra multiplicidad de funciones respecto a los procesos, los riesgos del negocio y otros asuntos que pueden llegar a ser más importantes y que deben ser interiorizados y normalizados, para que se lleven a cabo siempre y sin discusión.

La comunicación, como una de las variables de la investigación mostró que los hallazgos y recomendaciones surgidas de la labor del revisor fiscal, se comunican solo ocasionalmente y aunque los profesionales consideran muy importante la recomendación de mejores prácticas, si los hallazgos, y recomendaciones no se comunican permanentemente, difícilmente las compañías podrán emprender acciones que les permitan hacer cambios y promover mejoras. Así mismo es necesario indicar, que aunque se comuniquen los hallazgos y se hagan recomendaciones, pocas veces el Revisor Fiscal se asegura de que realmente se implementen planes de acción, lo que es un descuido al permitir que situaciones de error se sigan repitiendo.

En cuanto al informe o dictamen del revisor fiscal, la mayoría indicó que este está diseñado para brindar confianza sobre el desempeño del negocio y la capacidad de seguir operando, y casi siempre permite conocer el grado de cumplimiento de la compañía respecto a la normatividad que la regula.

Cuando se les preguntó a los revisores fiscales si la Revisoría Fiscal agrega o no valor a las empresas, estos indicaron:

Que agrega valor cuando su trabajo se hace a conciencia, con conocimiento de la compañía y con interés porque mejoren las situaciones encontradas, cuando se busca optimizar y buscar la aplicación de las mejores prácticas, además hecho con sujeción a la norma puede ser vital para la continuidad de las empresas. El hecho de asegurar que la información sea clara, oportuna y

tenga a la empresa en un nivel de credibilidad bueno, también es un inductor de valor al ayudar a que para cualquier interesado en relacionarse con la empresa, queden claros los aspectos de esta y como se manejan los negocios, el dictamen y la firma deberían ser realmente (no solo formalmente) otorgantes de confianza.

Otros señalaron que también agregan valor al servir como apoyo y soporte para la gerencia y los órganos de dirección, porque dependiendo del trabajo la empresa podrá tomar mejores decisiones futuras, disminuirá riesgos, se dará cuenta de su verdadera situación.

El panorama es desalentador, porque deja al descubierto fallas graves. Muchos revisores fiscales solo se preocupan por atender los requerimientos legales y revisar los estados financieros, no creen que la especialización sea importante y esto los lleva a trabajar sin tener en cuenta las técnicas de planeación y ejecución, no documentan, no se acompañan de otros profesionales, no piensan en las necesidades empresariales ni hacen revisiones o análisis profundos de las empresas, no comunican ni se aseguran de que se emprendan acciones a determinadas irregularidades, privándolas de oportunidades de mejora y crecimiento. Eso le arrebató a la institución y a los profesionales la posibilidad de ser vistos como garantes de la seguridad económica de las empresas y por ende del país. La Revisoría Fiscal debería funcionar como un agente que impidiera el exceso de poder de la administración al interior de una organización, que actúe para el interés común más amplio, considerando los actores tanto internos como externos de la organización, permitiendo el logro de los objetivos estatales, de interés público y sobretodo societarios, que dieron origen a esta forma autóctona de control.

La capacidad generadora de valor de la Revisoría Fiscal

El valor agregado, se ha vuelto un concepto muy común que se ha relacionado con todo tipo de cuestiones dando lugar a ciertas confusiones en determinados contextos, relacionarlo con la Revisoría Fiscal no es tan absurdo, debido a que así se encuentran motivaciones para su permanencia o abolición.

Durante los últimos 30 años la necesidad de comprender el origen de los costos y las fuentes de mejoramiento de la calidad ha permitido el desarrollo de la administración, la planificación y la investigación de las empresas en todo el mundo. Muchas teorías de la administración de procesos enfatizan en el conocimiento de las actividades o tareas que los conforman, para saber el ¿dónde? ¿Cuándo? ¿Por qué? y ¿para qué? se realizan, de modo que se justifique su existencia, se mejore su definición o se supriman cuando no resultan relevantes. Por otro lado, las teorías de la calidad invitaban a hacer bien cada proceso desde el principio, a buscar métodos para evaluarlos y a emprender acciones de mejora continuamente. Con toda esa evolución en la administración y en el concepto de empresa, aparece la generación de valor o el valor agregado, que luego de un tiempo dio lugar al EVA o metodología del valor agregado a partir del retorno de capital.

Si se considera la Revisoría Fiscal como un servicio, en palabras de Mejía Cañas (2007, 287) esta deberá tener unas características de costo-oportunidad y calidad adecuadas para que se le reconozca como generador de valor, bien por sí mismo o bien por su interrelación con otras partes de la cadena de valor de la empresa. Esta conexión se logra de acuerdo con Salazar (2003) buscando la protección, prevención y corrección de desviaciones o deficiencias al interior de las organizaciones. Además la Revisoría Fiscal debe cumplir su papel de fiscalización como un proceso de vigilancia y evaluación de la actividad administrativa, para establecer si dichas actividades se ajustan a las decisiones legales, a las expectativas de socios y a los objetivos y metas empresariales.

Expresarlo es sencillo, en todas las normas, en manuales y en general en la literatura académica se encuentra toda clase de sugerencias para la práctica. Pero es ahí precisamente, en la práctica,

en la realidad, donde se viven las dificultades y fallas, donde pierden los revisores fiscales y las empresas.

El enfoque de trabajo, los servicios o actividades y prácticas de valor agregado que realice el revisor fiscal dependen de cada situación, de cada empresa, habrán algunos casos especiales en los que resulte indispensable hacer ciertas cosas y atender ciertos asuntos de acuerdo a las particularidades y de ahí que sea necesario que los profesionales conozcan a fondo las empresas, que pueden identificar aquellas necesidades específicas en las que ellos puedan entrar a operar ofreciendo recomendaciones, soluciones y beneficios.

Comunicarse con las partes interesadas es otro asunto importante, no se trata de pedirle a los accionistas que nos digan cómo hacer el trabajo, más cuando en el medio colombiano los gerentes y administradores desconocen las enormes posibilidades que tiene la revisoría fiscal, es más pensar en las necesidades de accionistas, directivos y formular estrategias que permitan aportar y mostrar cuan buena es la institución para la empresa.

Pero ello requiere de algunas características y cualidades personales que se resumen en una palabra, iniciativa. Iniciativa para asumir las obligaciones que la ley le endilga con todo lo que ello conlleva. Esto es, profundo conocimiento de la organización, de su cultura, su entorno. Capacidad y valor para incursionar en nuevas prácticas que lo alejen de modelos tradicionales, sorprender en las empresas con propuestas de valor que alejen al revisor fiscal de su figura de “mal necesario”. Amplio conocimiento de las prácticas de la profesión y capacidad para adaptar las buenas prácticas a las compañías donde se trabaja, buscando resultados distintivos que sorprendan a los accionistas y directivos.

Lograrlo no es tan complejo, pero eso si requiere de una formación y cualificación más amplia que la que ofrece el mero pregrado en contaduría, se necesita además de interés y experiencia. Así la generación de valor desde la Revisoría Fiscal se dará desde su ejercicio y de los productos de este, que son las comunicaciones y los dictámenes.

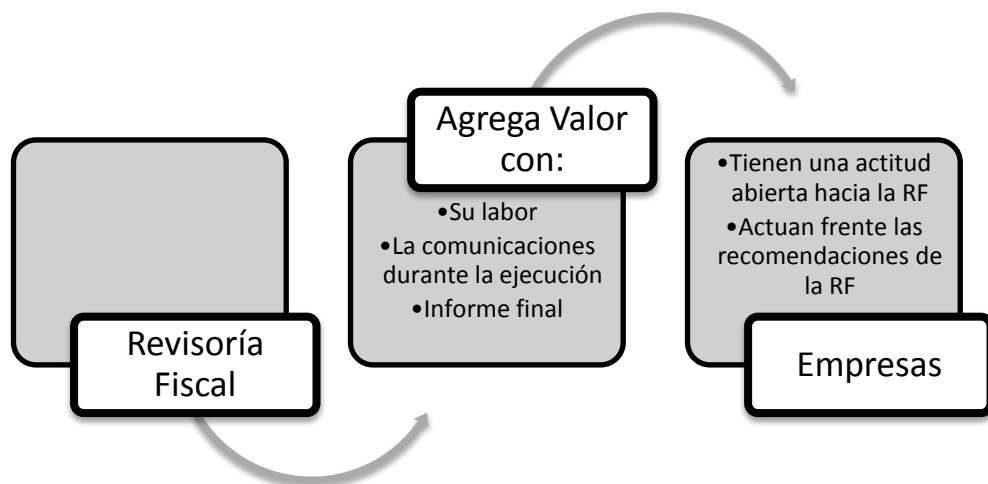


Figura 1. Capacidad Generadora de Valor de la Revisoría Fiscal

Fuente: Elaboración propia

El ejercicio de la Revisoría Fiscal debe estar precedido por una propuesta de valor construida a partir de la planeación técnica del trabajo, este proceso requiere de una estrategia general, que guíe el enfoque, la oportunidad, alcance y extensión de los procedimientos a realizar, la lógica para elegirlos o la forma de aplicarlos a los diversos temas de la empresa. La planeación realizada correctamente con una actitud alerta asegura que se aborden las áreas realmente trascendentales de la compañía, que se conozcan los problemas eventuales y que se dirijan los esfuerzos y recursos óptimamente.

En esto las características de las empresas son vitales, de ellas dependen toda la planeación. Las empresas están sujetas a unas particularidades y la labor del revisor fiscal a su vez debe tener en cuenta dichas especificidades, y reinventarse para sorprender a sus clientes con mejores prácticas que estén a la medida de la organización. En esta labor el Revisor Fiscal no debería estar solo, la conformación de equipos multidisciplinarios que permitan conocer las compañías en su globalidad, alejándolo de visiones sesgadas. Un equipo de profesionales conformado por un Ingeniero de sistemas, un economista, un abogado, un tributarista y otros más, de acuerdo a la naturaleza de la compañía, podrá conocerla a profundidad. El ingeniero de sistemas podrá revisar la base de todo el trabajo, será quien dé cuenta de la fiabilidad de los sistemas de información de la compañía. Si el revisor fiscal, pide a su compañero ingeniero que evalúe elementos básicos del sistema de información, como son: Los sistemas de seguridad, las aplicaciones y otras. Y se da cuenta, que los ingenieros de la compañía tienen acceso total a toda la información con sus claves, dándoles la posibilidad de que cambien datos y modifiquen por ejemplo la cartera, facturen, se ingresen en la nómina o direccionen dineros a sus cuentas y demás. Se generará un riesgo no solo para la compañía sino para la auditoría, que se vería limitada, tendría que modificar su programa, aumentar la cantidad de pruebas y por ende sus costos. Un abogado, aportaría desde su conocimiento normativo, porque podría abordar aquellas leyes que reglamenten a la empresa. Algunas con características *sui generis* se rigen por normativas muy específicas, que evaluadas por un experto permiten aportar mucho más a las compañías.

Así podría describirse la multiplicidad de visiones que ofrece tener diversos profesionales. Hacerlo es lograr que no solo se revise o evalúe, sino que se ayude a que los negocios sean mejores por medio de recomendaciones y sugerencias comunicadas efectivamente

En la planeación, también debe obtener información sobre las obligaciones legales y los planes de gestión de la empresa para poder cumplir las obligaciones sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones, control interno, y desempeño de la administración en el logro de los objetivos y planes de gestión. Debe realizar procedimientos analíticos que incluyan comparaciones de información de la entidad con periodos anteriores y con la competencia. Hacer un diagnóstico financiero de la compañía y analizar los presupuestos y proyecciones no solo en términos financieros, también en lo tocante a otros aspectos no financieros que son relevantes, como es lo operativo.

Con esa información deberá establecer la materialidad, herramienta que permite al revisor fiscal establecer su trabajo técnicamente, orientar su trabajo frente a lo que es importante desde el punto de vista cuantitativo, facilitar la estructura de su plan de trabajo y ser base para el dictamen, haciendo de este un producto sin la influencia de subjetividades. En cuanto a la materialidad es necesario aclarar que de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 320, se puede identificar una materialidad de planeación, una materialidad de ajustes, útil en las comunicaciones intermedias que se dan como resultado de las pruebas y una general, básica en la emisión del dictamen.

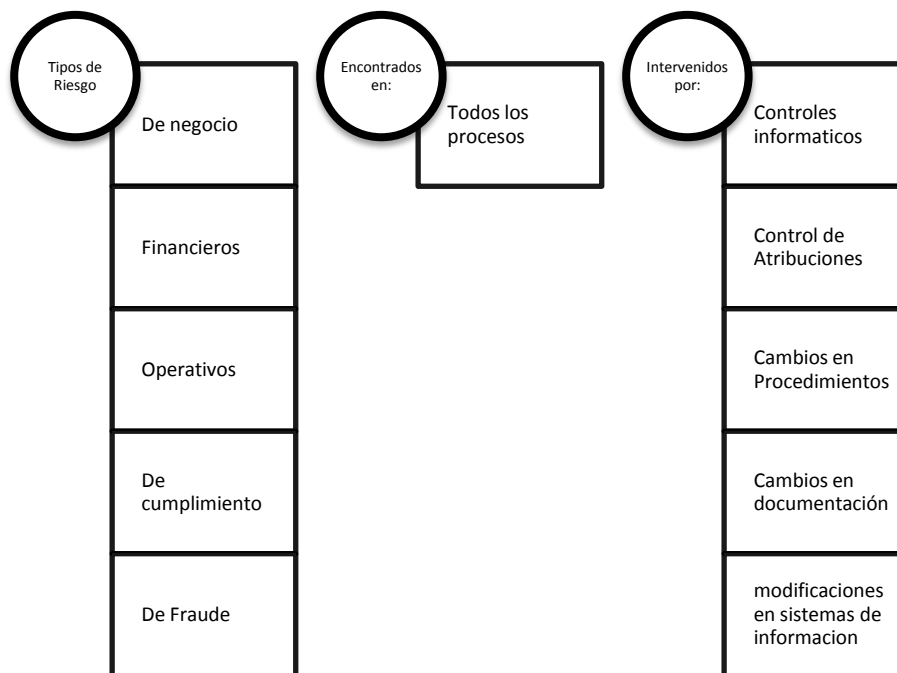


Figura 2. Análisis e intervención de los riesgos por parte de la Revisoría Fiscal

Fuente: Elaboración propia

Tras la realización de esos pasos preliminares, se puede elaborar el plan de trabajo y la programación ordenada de las actividades a cumplir, para luego pasar a la ejecución de pruebas, procedimientos sustantivos, evaluaciones de la evidencia, para al final dar cuenta de la continuidad de la compañía, informar sobre los acontecimientos posteriores e inspeccionar los estados financieros verificando que las cifras finales concuerdan con ellos, construir de nuevo los indicadores esenciales para evaluar el desempeño de la administración en el cumplimiento de los objetivos y metas y emitir su dictamen final.

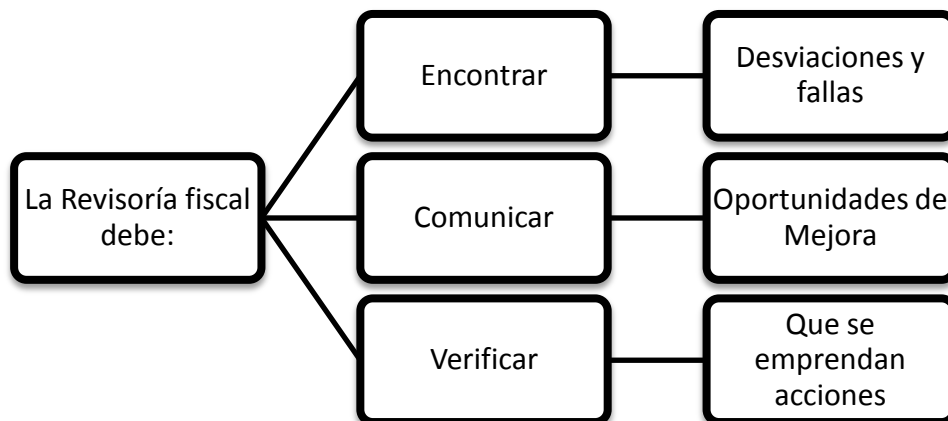


Figura 3. Otras funciones de la Revisoría Fiscal

Fuente: Elaboración propia

Pero hay dos asuntos que deben ser tangenciales a todas esas fases, la documentación y la comunicación. La primera es la manera de evidenciar que su trabajo se realizó, y o solo que efectivamente existió y sino que además se hizo con base en normas establecidas para tal propósito. El uso de eso que suele llamarse papeles de trabajo, no es potestativo, es obligatorio precisamente porque ayuda en todas las fases de un proceso de fiscalización y soporta la opinión que se dé en el dictamen final. Las comunicaciones por su parte, son la manera de informar a los directivos y a la administración de los hallazgos que resultan, estos deben darse de manera continua y deben hacer parte de un plan acordado con las directivas.

Las comunicaciones también son evidencia, por lo tanto deben considerarse en todo el proceso de fiscalización y sujetas a ciertas formalidades. Si se quisiera hacer una lista, el plan de comunicaciones de cualquier trabajo de fiscalización debería incluir:

La Carta de Contratación que incluya los términos más importantes de la revisoría fiscal, como los honorarios, el alcance del trabajo, los productos de la revisoría, las limitaciones e independencia. El análisis de riesgos, el análisis de información financiera y no financiera relevante, el plan de trabajo y un compendio sobre los requerimientos regulatorios. Como producto de la ejecución, deben darse comunicaciones con el cliente de los temas importantes surgidos en el proceso de la fiscalización que pueden tener un impacto importante en la emisión final de nuestro dictamen. Otras donde se den observaciones y recomendaciones de control interno y de la conducción de los negocios del cliente. Otras comunicaciones que dependen del tamaño y naturaleza de las empresas, podrán relacionarse con gobierno corporativo, información adicional que deba ser incluida en los informes corporativos que se entregan a accionistas y público en general. Finalmente están aquellos informes que son solicitados de acuerdo con requerimientos legales de la compañía para ser presentados antes entidades externas y el dictamen. Adicionalmente deberían darse evaluaciones de desempeño y medición de la calidad de la Revisoría Fiscal realizadas por las empresas.

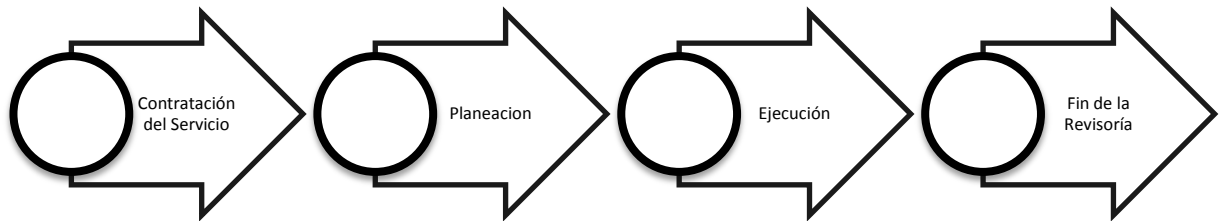


Figura 4. Fases de la Revisoría Fiscal y sus comunicaciones

Fuente: Elaboración propia

Reconocida desde el punto de vista sistémico, la revisoría fiscal potencializara su capacidad de generar valor si se pone en posición de tomar toda la información resultante de las operaciones entorno-empresa, para analizarla, evaluarla, y entregar nueva información que posibilite procesos de toma de decisiones más efectivos, en los que se ayude a la gerencia a cumplir sus objetivos y a prepararse efectivamente para evitar pérdidas recursos, evaluaciones de riesgos participativas y continuas, mejoramiento de la calidad en la gestión y los procesos, optimización de los resultados y mayor credibilidad y confianza de los interesados en la compañía. Esto ubica al revisor fiscal más allá de la simple labor de verificar que se cumplan una serie de políticas y procedimientos técnicos, se trata no solo de cumplir cabalmente con las funciones que por ley se tienen, es hallar en los avances de la profesión y las facilidades infinitas que ofrece la tecnología el apoyo para mostrar en las empresas cuan importantes es la institución.

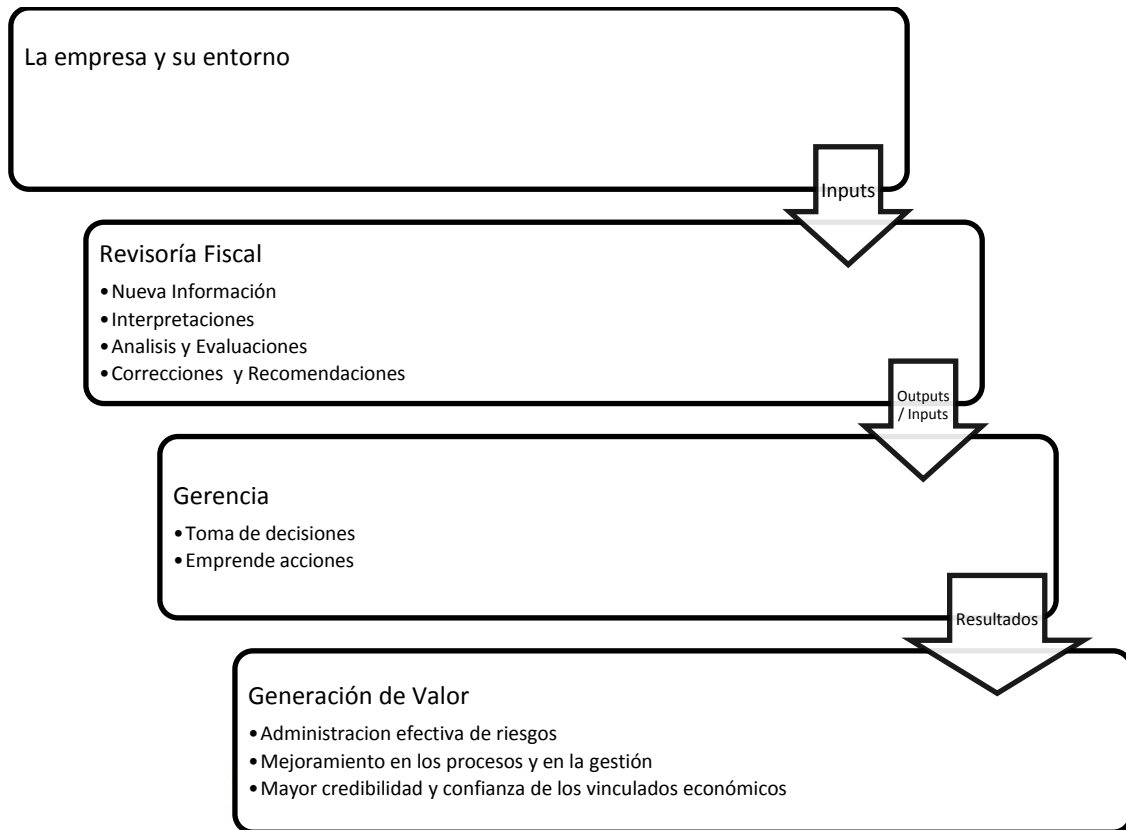


Figura 5. Relación Empresa- Revisoría Fiscal-Gerencia- Generación de valor.

Fuente: Elaboración propia

Conclusiones

Hoy la Revisoría Fiscal es reconocida como una institución que desafortunadamente no agrega valor en las empresas colombianas, lo que pone en riesgo su continuidad.

Garantizar la continuidad de la Revisoría Fiscal como institución, dependerá de la voluntad de los profesionales del presente y del futuro, por corregir las irregularidades existentes en la práctica, por implementar nuevos modelos, procedimientos y herramientas, acordes con el momento actual del mundo de los negocios, por ejecutar su labor de manera correcta, conocer e implementar de manera adecuada el modelo de fiscalización y ser conscientes del inigualable papel de esta institución en el correcto desempeño organizacional, asegurando su transparencia e idoneidad, sujeción a las norma, eficacia y eficiencia de la gestión.

La evolución de la Revisoría apunta al apoyo integral a la empresa, para ello además de las capacidades y competencias de los agentes, es necesaria una clara voluntad de la administración, de que el órgano de control funcione de modo adecuado, donde los revisores y revisoras sean reconocidos más allá de la simple firma y sean vistos como parte de una institución que busca garantizar la seguridad económica del país.

Referencias Bibliográficas

Revisoría Fiscal

Blanco Luna, Yanel. (1998), *Normas y procedimientos de Auditoría Integral*, Bogotá, Roesga.

Bustamante García, H.C (2008, Enero-Junio), “Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica”, en *Contaduría*, núm. 52, pp. 157-198.

Cadavid A, L. A. ;Valencia M, H. y CARDONA J. (1998), *Elementos de Derecho Comercial, Tributario y Contable*.

Escobar Ramirez, I. A y Loaiza García, R. (2002), *La fundamentación teórica de la revisoría fiscal en la normatividad colombiana* [trabajo de grado], Medellín, Universidad de Antioquia, Especialización en Revisoría fiscal.

Mantilla Blanco, S.A. (2003), *Auditoria 2005*. Bogotá, Ecoe Ediciones.

Muñoz Restrepo, C.A (2006, Julio-Diciembre), “Fiscalización, Génesis y contradicciones en su práctica social”, en *Contaduría*, núm. 49, pp. 103-125.

Obando Cárdenas, J (2001, Septiembre), “Nuevos paradigmas de las revisoría fiscal”, en *Contaduría*, núm. 39, pp. 131-142.

Pinzón Martínez, J. (2000, Mayo), “Control Oficial de las sociedades comerciales”, en *Universitas*, núm. 098, pp. 271-276.

Salazar Martínez, C.M.(2003, Junio), “El valor agregado del revisor fiscal”, en *Proyección Universitaria*, núm.23, pp. 137-158.

Sarmiento Pavas, D (2005, Enero-Marzo), “La revisoría fiscal: control de fiscalización o auditoría”, en *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, núm. 21, pp. 9-44

Taborda Zapata, A. M; Cardenas Agudelo, S.M y Teran Malagón, G. (2002), *Enfoque fiscalizador del valor agregado a la revisoría fiscal* [trabajo de grado], Medellín, Universidad de Antioquia, Especialización en Revisoría fiscal.

Instituciones, Institucionalidad, Neoinstitucionalismo

Filipo, A. (2008, Enero-Abril), “La calidad de las instituciones y su impacto sobre el comercio internacional”, en *Estudios Internacionales*, vol.40, núm. 159, pp. 79-96.

Kalmanovitz, S. (2001), *Las instituciones y el desarrollo económico en Colombia*, Cali, Norma.

Kalmanovitz S. (2003), *Economía y nación: una breve historia de Colombia*. Bogotá, Norma.

North, D. (1993). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*. México, Fondo de Cultura Económica.

Olson,M. (1992), *La lógica de la acción colectiva: bienes público y teoría de grupos*. México, Limusa.

Peters, G. (2003), *El nuevo Institucionalismo: La teoría Institucional en ciencia política*. Barcelona, Gedisa.

Sánchez Torres, C.A; Naranjo Gálvez, R y Peña González, E. (2004, Noviembre), “Macro organización estatal, instituciones y contralorías”, en *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 6, núm. 2, pp. 229-277.

Velasquez Restrepo, C. (1998), *Instituciones de derecho comercial*. Medellín, Fundación cámara de comercio de Medellín para la investigación y la cultura.

Williamson, O. (1989), *Las instituciones económicas del capitalismo*. México, Fondo de Cultura Económica

Valor Agregado

Berrio Guzmán, D. y Castrillon, J. (1999, Julio), “¿Es la gerencia basada en el valor una nueva cultura organizacional?”, en *Revista Gestión Universidad del Norte*, núm.6, pp. 131-142.

Jaimes Amoroch, H. (2002), “Crear valor: Qué tan lejos está nuestra gerencia”, en *Revista Pensamiento & Gestión Universidad del Norte*. Núm.11, pp. 29-40.

Mejia Cañas, C. (2007), *Pensamientos de gerencia: de la imaginación a la realidad*. Medellín, Planning.

Stern, J. (2002), *El desafío del eva*. Bogotá, Grupo Editorial Normal.

Otros

Cartier Bresson, J. (1996, Septiembre-octubre), “Corrupción institucionalizada y neocorporativismo, con ejemplos del caso francés”, en *Nueva Sociedad*, Núm. 145, pp. 110-125.

Gallón Gómez, S y Gómez Portilla, K. (2002, Marzo), “La corrupción y su influencia en la economía colombiana: 1960-1999”, en *Oikos*, núm.15, pp. 3-22.

Orjuela, L. (2003, Marzo), “La contribución del contador público en la erradicación de la corrupción”, en *Apuntes Contables*. Núm. 3, pp. 7-24.

Thoumi, F(2002), *El imperio de la droga: narcotráfico, economía y sociedad en los Andes*. Bogotá, Planeta.