

## ***Una aproximación a la evolución de la responsabilidad del revisor fiscal a partir de la historia y la norma***

**Jefrey Tatiana Osman Ríos**  
Universidad de Antioquia  
jefrey.osman@udea.edu.co

### **Una aproximación a la evolución de la responsabilidad del revisor fiscal a partir de la historia y la norma**

**Resumen:** ¿Cómo se ha entendido y conectado la historia colombiana con los diferentes actores sociales que trae consigo la contabilidad? Este país se ha visto influenciado en temas que van mucho más lejos de la simple ecuación contable, de la cual todos hacen uso. Con ayuda de grandes investigadores se ha permitido evidenciar que figuras como la del revisor fiscal y su responsabilidad ha sido objeto de análisis epistemológicos, ontológicos y metodológicos que para este ensayo pretenden ser las herramientas que ayuden desde los diferentes momentos de la historia poseer una mejor comprensión de esta efigie de carne y hueso que pareciera la ley querer mostrar como un cancerbero al cual nada ni nadie se le puede escapar.

**Palabras clave:** Historia, revisoría fiscal, responsabilidad.

### **1. Reflexión**

Experimentar la idiosincrasia o acervo cultural de un pueblo implica un asiduo conocimiento de sus formas de relacionarse; mercantilismo, estructuras familiares, descripciones sociológicas de su comportamiento en grupo, costumbres legalistas y figuras formales, asuntos que precisamente para este ensayo interesan, así pues, toma una de las más emblemáticas que tiene Colombia en cuanto al control social y económico; la figura del Revisor Fiscal.

Este sujeto social contribuye a una de las formas en que los colombianos ejercen vigilancia sobre las actividades operativas, económicas, contables y financieras; dando por entendido sin mucha premura su *responsabilidad* frente a la nación y el mundo. Este encargo ha evolucionado a través del tiempo y los diferentes marcos normativos que han legislado en la patria, por esta razón, es menester de este escrito realizar una breve reseña histórica de la forma en que se concibió esta efigie de carne y hueso, para luego, recrear la evolución normativa que ha tenido su compromiso considerando distintas fuentes teóricas que han sido arbitradas en la academia colombiana para finalmente, concluir la característica propia de su tipo de responsabilidad.

A partir de Martínez Pino, (1993) es posible identificar cómo a partir de 1821 el Estado requiere recursos obtenidos de Inglaterra para su desarrollo y pone de manifiesto una sociedad que podría caracterizarse como parasitaria, ya que no existe un compromiso serio para un proyecto de desarrollo social, por lo cual, aparece la contabilidad; lo que llaman varios académicos de la ciencia contable con manifestaciones prácticas de su desempeño, pues a mediados del siglo XXI la economía del país es de tipo extractivo, aparecen los primeros bancos comerciales entre ellos el Banco de Antioquia. En 1886, la Universidad Externado de Colombia quiere profesionalizar al tenedor de libros y se dibujan prácticas contables de tipo rudimentario. En 1907, Mariano Ospina Rodríguez funda para un proyecto de industrialización regional El Zancudo en Antioquia, Fabricato y el Ferrocarril de Antioquia en 1914, y personaliza en estos años lo que el profesor Martínez denota una Apertura Capitalista, en la cual apoyado por Bustamante se adoptan estereotipos contables externos y se conforma un sistema nacional de mercados. Esta época esboza claramente un proceso de industrialización que inició en el siglo XVIII con la revolución Industrial, un capitalismo industrial y finalmente la máquina a vapor que desencadena en el Departamento de Antioquia la primera revolución colombiana y con ella, nuevas necesidades contables; la contabilidad de gestión (midiendo los costos asociados a la materia prima y su retorno para el crecimiento del capital).

De acuerdo con esto, se envían personas a Estados Unidos de América para que se capaciten en este tipo de contabilidad y en la eficacia operativa, permitiendo que se expandiera en el país la formación y capacitación en la labor contable. En Barranquilla, se iniciaron las Escuelas de Comercio y en la ciudad de la eterna primavera La Remington, con un énfasis en comercio, dando un *background* a esta narración; es válido recordar la Danza de los millones que fue entre 1918 y 1922 a partir de una indemnización que Colombia recibe y como consecuencia, produce un gran volumen de recursos y al darles un uso con desconocimiento en la materia trae una muy mencionada excursión de Estados Unidos de América llamada “*Quebert*” y, realiza las cuatro recomendaciones específicas en pos de *proteger los recursos públicos a través del control fiscal*: a. Crear un banco de la república. b. Retomar la figura del control fiscal. c. Crear la contraloría general de la república. d. Mejorar las prácticas contables. Con respecto a la posibilidad de consolidar un sistema general de mercados, mejorar las vías fluviales y ferroviarias, construyendo una sinergia perfecta comercio + contabilidad. Continuando con un tercer momento que se sitúa entre 1929 y 1945, se ubicó la crisis financiera en Wall Street con el inolvidable jueves negro y el freno en seco que tuvieron las importaciones de Colombia con respecto al país del norte, pues, EEUU para garantizar el consumo interno no importa y las economías dependientes de dicho país pujaron por nuevas estrategias comerciales, entre ellas dos muy importantes en Colombia; asociarse para crear sociedades por acciones (S.A) conjuntamente con proyectos de inversión y por otro lado, abrir las puertas de la casa para que el extranjero venga a invertir o crear empresa lo cual generó consecuencias de orden económico, jurídico y contable.

La tripartita de consecuencias ocasionadas, partiendo por aquellas de orden económico desencadena la democratización de la propiedad a través de la sociedad, presencia de inversión extranjera y directa en el país y la desnacionalización del aparato productivo. Continuando con el efecto jurídico; la creación de las sociedades anónimas y las superintendencias de estas mismas, el fortalecimiento del impuesto sobre la renta y muy especialmente la creación de la *figura del Revisor Fiscal con la ley 58 del año 1931 como una herramienta para vigilar las iniciativas de tipo privado*. Luego de estas consideraciones económicas y jurídicas, en el ámbito contable también es una consecuencia relevante el Revisor Fiscal, el mejoramiento de las prácticas contables a partir del nuevo tipo de sociedades y la llegada al país de firmas de auditorías externas.

Ahora bien, considerando entre 1945 y 1960 que parte de los procesos de transnacionalización de la economía, la llegada de las firmas multinacionales de auditoría y el desencadenamiento de la industrialización en la contaduría pública en Colombia se identifican hechos relevantes para la profesión y el país que son: Una mayor movilidad de la inversión y la auditoría, la llegada en 1947 de la Price Waterhouse Cooper, la presión que se ejerció sobre el Estado para profesionalizar la contaduría y que finalmente abre el camino con la ley 145 de 1960 (Martínez Pino, 1993), momento en el cual el desarrollo profesional puede ser relacionado con prácticas de ICC (investigación contable crítica), tanto por cuestiones temporales como por cuestionamientos a la técnica contable para que fuera considerada parte de una profesión (Macías, 2017).

La revisoría fiscal nace pues en Colombia como una figura que garantiza el control y vigilancia al interior de las organizaciones con el fin de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros. (López y Guevara, 2015)

Por su parte, la contabilidad abordada desde el texto de Gómez Villegas (Teoría del control y la contabilidad) puede concebirse en tres aspectos; primero, las organizaciones como modelos y grupo de contratos, segundo, como un medio que estructura acuerdos y finalmente, propende el equilibrio de intereses entre las partes que se distinguen entre usuarios internos, (administración y unidades funcionales) y usuarios externos que son el estado, los accionistas, los clientes y los consumidores, (2005). Estos sujetos sociales entraron al escenario colombiano precisamente cuando se establecieron los diferentes mercados,

pero ¿cuál es el mensaje o propósito de la dinámica de todo esto? el cuidado del mensaje contable que puede enfocarse en los siguientes ítems principales:

- Control social
- Toma de decisiones
- Cuentas en números
- La justicia distributiva
- Control de la riqueza
- El control social vs. el maquillaje de realidades

El Estado colombiano consciente de esto y de su responsabilidad para facilitar el control fiscal entre agentes - propietarios y entre la propiedad de lo público define la figura como;

Un órgano de fiscalización al que, en 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 le señalan la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control con el propósito de que éstos permitan: El cumplimiento de la normatividad del ente, el funcionamiento normal de las operaciones sociales, la protección de los bienes y valores de propiedad de la sociedad y los que tenga en custodia a cualquier título, la regularidad del sistema contable, la eficiencia en el cumplimiento del objeto social, la emisión adecuada y oportuna de certificaciones e informes, la confianza de los informes que se suministra a los organismos encargados del control y vigilancia del ente. (Castillo, 2008)

De acuerdo a lo anterior, el control fiscal exige la necesidad de asumir posturas éticas frente al proceso contable de las organizaciones, sus prácticas sociales, el sistema de control interno y las normativas tributarias, eso puede ser claramente un poco lapidario y absoluto frente al revisor fiscal y más que una figura social, pareciera un ser con dotes propios de una deidad que al parecer debería impedir el fraude a cualquier costa o detectarlo sin importar el precio, es un control que debe asegurar

Los intereses generales de la comunidad, representados en la garantía del buen manejo de los bienes y recursos públicos, de manera tal que se aseguren los fines esenciales del Estado de servir a aquella y de promover la prosperidad general, cuya responsabilidad se confía a órganos específicos del Estado como son las Contralorías (nacional, departamental, municipal), aunque con la participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública. Pero si bien el ejercicio del control fiscal es responsabilidad de las contralorías, ello no excluye la posibilidad de que excepcionalmente la vigilancia se realice por los particulares (Castillo, 2008)

Si se tomara por ejemplo el artículo 121 del decreto 2521 de 1950 que dice expresamente: “*Los miembros de la administración y los revisores fiscales son solidariamente responsables para con la sociedad de los daños que le causen por negligencia en el cumplimiento de sus deberes o violación de ellos*”, pese a que actualmente se encuentra derogado, para la actualidad, es posible realizar un buen análisis con respecto al contexto de la época, pues precisamente 1950 concuerda con el momento en que se mencionó en la reseña histórica acerca del proceso de transnacionalización de la economía, la llegada de las firmas de auditoría internacionales y el proceso de industrialización de la profesión contable y es que precisamente, el desarrollo de la contabilidad se ha contextualizado desde diferentes corrientes; una interdisciplinaria, crítica, una concepción neoclásica que pueden clasificarse en heterodoxas y ortodoxas. Básicamente las corrientes buscan nutrir la reflexión con una comprensión del rol social del revisor fiscal por el que se pasa y a su vez, busca enriquecer la comprensión de la contabilidad, el texto presenta a Colombia como un país de tradición legalista y a EEUU como un eje en sus políticas; sin perder el propósito del escrito a que se refiere este artículo cuando hace mención a la responsabilidad solidaria de la efigie casi incorrupta que se

propone cuestionar y es que la palabra “solidaridad” según la RAE, propone una “adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros” y “modo de derecho u obligación”, concordando con este artículo de la década del 50, tanto revisores fiscales como administradores participan en el acto de responder; continuando con el artículo 137 de este mismo decreto que enuncia las funciones del revisor fiscal, así mismo en el artículo 207 del código de comercio se encuentra consignado que el revisor fiscal deberá:

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. (...) 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. (...) 7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente. (...) 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. (Castillo, 2008)

En el nacimiento de la fé pública en el artículo 137 del decreto 2521 de 1950, se hace la salvedad en el cual se ha tomado fielmente de los libros de contabilidad de la organización, que las operaciones registradas en los libros están conforme a las disposiciones formales e impositivas, parecería un perfecto llamado al absolutismo y una cualidad de ubicuidad en el revisor fiscal para dar semejante seguridad, así mismo si el lector construyera un poco del decreto 686 de 1952 se evidencia cómo se ha reglamentado con la ley 143 de 1948 una puntualidad académica pero más allá de esto y para lo que es menester de este ensayo, exige la cátedra de auditoría y revisión de cuentas. Y con esto se apertura a las grandes diferencias del revisor fiscal con las firmas de auditoría externa propiamente en su tipo de responsabilidad, pero como en el recuento histórico de la premura de este ensayo la 145 de 1960 subraya la importancia del revisor fiscal y en el artículo 203 del código de comercio establece su figura como inalienable para las sociedades por acciones, las sucursales de entidades foráneas, continuamente se llama a la mesa de la discusión el objeto o circunstancia que instó a derogar la responsabilidad solidaria del revisor fiscal con el artículo 211 del código de comercio el cual recita lo siguiente;

“El Revisor Fiscal responderá por los prejuicios que ocasione en la sociedad por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones” y dibuja sus responsabilidades desde lo disciplinario, administrativo, civil y penal. El primero, versa sobre sus deberes de índole profesional y ética, el segundo, sobre las injerencias negativas que no se clasifican en delitos o faltas disciplinarias, el tercero, que alude a actuaciones dolosas o negligentes y finalmente, la última pero no menos importante, la no veracidad de dictámenes y certificaciones, aún pareciera que el Revisor fiscal exige una vez más una posición empoderada y meticulosa pero quizá para su alivio cabe recordar el artículo 41 de la ley 43 de 1990.

***El Contador Público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.***

Es por esta razón que el legado normativo que ha dejado la contaduría pública en Colombia y las diferentes transformaciones que ha hecho la misma sociedad en su economía y forma de relacionarse ha permitido igualmente una transición, evolución y dinámica en la figura del revisor fiscal y su tipo de responsabilidad, tomando como referente a Salgado Castillo en su texto “Abordaje de la cultura desde la investigación en contabilidad: posibilidades de re-significación”, esto que ocurrió con la responsabilidad del revisor fiscal en cuanto a los cambios de momentos históricos del país responde a que los factores sociales, económicos, y políticos inciden directamente en las adaptaciones que toma el sistema de información contable (2015) en Colombia que el campo del conocimiento en la contabilidad y con respecto a su rol social depende de igual manera de la aplicación de conceptos que proponen la administración, la economía, el derecho, la contabilidad desde la investigación, la matemática, la estadística y las ciencias humanas para que una figura

como la del revisor fiscal con una amplia y gran responsabilidad asuma el orden social que le ha impuesto la fe pública y a su vez en palabras de Duque también se exige una responsabilidad social universitaria a través de un rol voluntario y el reconocimiento de un volumen de datos tendencias sobre comportamientos históricos que desde el eje del revisor fiscal identifique preferencias y falencias desde procedimientos estocásticos para desbaratar el objeto, cuestionarlo y mejorarlo para cumplir una mejor función social.

Si bien se dijo que la responsabilidad de la figura del Revisor Fiscal en cuanto a las acciones de las empresas es limitada, no se debe dejar de lado el compromiso social que asume el profesional al reconocer durante el ejercicio las señales de alarma que pueden comprometer la gestión. En el contexto colombiano, en el cual abundan las PyMes, el RF debe velar porque toda práctica sea desarrollada de la mejor manera, pues se sabe que dicho grupo de empresas requieren una gestión financiera adecuada para crecer (Saavedra y Camarena, 2017), y los malos manejos pueden llevar a los usuarios de la información a creer en proyecciones manipuladas.

Se debe recordar que el RF debe tener un perfil idóneo para ser quien da fé pública acerca del manejo de las empresas, sin importar el entorno en el que se desenvuelven pues las organizaciones se interrelacionan con otras: el conocimiento en contabilidad tiene que ir más allá de lo financiero, debe conocer por ejemplo de herramientas de contabilidad de gestión que para Atehortúa y Mejía (2018) “embarcan a las organizaciones en busca de la rentabilidad” (p. 112), como también de contabilidad pública que es capaz de proveer condiciones de desarrollo a los entornos en los que se desarrolle (Rojas, 2015). La integridad del Revisor Fiscal, partiendo de su ética puede incluso en tiempos modernos exigirle, que sea garante de que las empresas buscan mantener un equilibrio entre sus beneficios económicos y lo socioambiental en que están inmersas, aunque dichos no temas no han trascendido en lógicas de contabilidad financiera (Quintero y Ramírez, 2016), pero que se reconoce son temas que llevan un poco más de medio siglo en desarrollo e invitaciones a un cambio de cultura desde la corriente occidental de normalización (Macías y Velásquez, 2017).

## 2. Conclusiones

La figura del Revisor Fiscal ha traído consigo un largo trayecto en la historia, donde a menudo es posible observar las diversas percepciones que se tienen sobre el mismo por su labor dentro y fuera de las compañías, dadas las múltiples tareas que debe desarrollar en aras de dar fe pública en la sociedad y garantizar de una u otra manera la razonabilidad de los Estados Financieros; información bastante relevante para los usuarios de la información financiera. Si bien, llevar a cabo este cargo trae consigo una serie de responsabilidades establecidas dentro de la ley, de ahí, la importancia de tener claridad sobre aquellas normativas que de alguna forma rigen el deber al que está sometido el Revisor Fiscal. Pese a las diversas obligaciones a las cuales debe dar cumplimiento esta figura del gremio contable, es notoria la sobrecarga laboral que debe asumir y el abuso que en ocasiones se denota por las múltiples exigencias establecidas en la ley, que en últimas pareciera querer mostrar a este como un cancerbero al cual nada ni nadie se le puede escapar.

En concordancia con todo lo expuesto anteriormente, es posible afirmar que el Revisor Fiscal en Colombia no se encuentra obligado a responder solidariamente, sin embargo, sus funciones están ligadas a una responsabilidad disciplinaria, administrativa, civil y penal de acuerdo con el incumplimiento de las actividades de fiscalización. De ahí, la importancia de mantener como pilar fundamental la ética y la buena conducta en cuanto a los comportamientos que se deben considerar para llevar a cabo de forma correcta la importante labor de Revisor Fiscal.

Por último, Edward Tylor propone una definición de cultura centrada en los hábitos y capacidades adquiridas por el hombre como miembro de la sociedad a partir del tiempo (conocimientos, creencias, arte,

moral, derecho y costumbres), de esta manera, cabe decir que el Revisor fiscal y su evolución en el tiempo obedecen a una cultura simbólica de la contabilidad colombiana.

### 3. Referencias bibliográficas

- Atehortúa Castrillón, T., & Mejía Valencia, L. C. (2018). Tipos de decisiones con base en las herramientas de contabilidad de gestión en las empresas de confección. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (72), 107-129. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n72a06>
- Artículo 121, decreto 2521. (1950). República de Colombia.
- Castillo, J. I. (2008). El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades públicas: frente al dictamen sobre los estados contables, ¿quién tiene la razón? *Cuadernos de Contabilidad*. Obtenido de <http://hdl.handle.net/10554/23606>
- Código del comercio, Artículo 207. (s.f.).
- Duque, P. (2019). Responsabilidad Social Universitaria: una revisión sistemática y análisis bibliométrico. *Estudios Gerenciales*.
- Gómez Villegas, M. (2005). Reseña de "Teoría de la contabilidad y el control" de Shyam Sunder. *Innovar*, 1-9.
- López, Ó., y Guevara, J. (2015). Control organizacional: una mirada comparativa con el mundo. *Contaduría Universidad de Antioquia* (66), 175-190. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/26132>
- Macías, H. A. (2017). Introducción a la investigación contable crítica (ICC) en su contexto original. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (71), 103-127. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/332824>
- Macías, H. A., & Velásquez, S. (2017). Avances de la contabilidad social y ambiental en su contexto original. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (70), 13-41. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/331294>
- Martínez Pino, G. L. (1993). Aproximación histórica al desarrollo de la profesión contable en Colombia. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (23), 65-82. Recuperado a partir de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25115>
- Quintero Cardona, A. C., & Ramírez Galvis, A. (2016). Por caminos contra-hegemónicos hacia una contabilidad ecológica. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (68), 287-312. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/327167>
- Rojas Restrepo, F. S. (2015). Marco de referencia de la contabilidad pública gubernamental: diagnóstico del cumplimiento de los planes de saneamiento fiscal, financiero y contable de los municipios priorizados por el departamento de Antioquia. *Contaduría Universidad De Antioquia*, (66), 161-174. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/26131>.
- Saavedra García, M. L., & Macarena Adame, M. E. (2017). La Gestión Financiera de las PYME en la Ciudad de México y su relación de la competitividad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (71), 149-173. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/332828>
- Salgado Castillo, J. A. (2015). Abordaje de la cultura desde la investigación en contabilidad: posibilidades de re-significación. *Revista Unimilitar de Nueva Granada*