

Aguiar, H. (1983). La revisoría fiscal en la encrucijada. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 2, 45-51.

LA REVISORIA FISCAL EN LA ENCRUCIJADA

Horacio Aguiar J.

Contador Público de la Universidad Autónoma Latinoamericana y actualmente profesor de la Universidad de Antioquia.

Desde la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas en 1931, hasta nuestros días la vigilancia y control del Estado sobre las sociedades y la contaduría pública se ha manifestado de diversas maneras. Aquí el autor enfatiza en cada una de ellas y en los problemas que se presentan con la intervención del gobierno en la presente crisis.

Es evidente que desde sus más remotos orígenes la Contaduría Pública en Colombia ha sido una actividad inmersa en el intervencionismo estatal en las Sociedades Anónimas. En efecto, la ley 58 de 1931 —en la cual aparece por vez primera la noción más próxima a la Contaduría Pública— por medio de la cual se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas como organismo de vigilancia y control del Estado sobre este tipo de sociedades, dice en su artículo 46: “Autorízase a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de contadores juramentados (sic) cuyas principales funciones serán las siguientes: 1º *Revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia*; 2º Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las Sociedades Anónimas en liquidación o en quiebra; 3º Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales, y *desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos les fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas* (subrayado nuestro).

Párrafo. “La Superintendencia fijará los emolumentos u honorarios a que en cada caso tendrán derecho los contadores, los cuales serán pagados por las entidades interesadas”.

No se necesitan conocimientos de hermenéutica para inferir que el Estado quería fortalecer su supervisión sobre las Sociedades Anónimas facultando a la Superintendencia para delegar algunas de sus funciones en contadores por ella seleccionados, sin asumir, el Estado, los costos correspondientes.

Para corroborar el verdadero carácter de funcionario del Estado, a la ley 58 sólo le faltó indicar que el contador tendría carácter de funcionario público, lo cual vino más tarde mediante la ley 145 de 1960 aunque sólo para las sanciones penales por culpas o delitos cometidos en el ejercicio profesional.

En su profunda concepción intervencionista la ley 58 trató, también, de impedir los fenómenos de la concentración y del atropello al pequeño accionista, los cuales no son problemas nuevos de la Sociedad Anónima como a veces se les dá a conocer. Dice el artículo 28: "Ninguna persona, sea cual fuere el número de acciones que posea o represente, tendrá en las deliberaciones de la sociedad, ni por sí ni por interpuesta persona, más del veinticinco por ciento de la totalidad de los votos de las acciones representadas."

Fueron tan encendidas las protestas que suscitó la ley 58 que el gobierno debió suspenderla y sólo entró en vigencia en 1940. Hubo que esperar la reforma constitucional del gobierno de López Pumarejo, la cual estableció el derecho del Estado a intervenir en la economía. Sin embargo, el terreno aún no estaba despejado.

En efecto, "El primer superintendente afirma en su informe al presidente, lo siguiente: El presidente de la república al encargarme de la dirección de la Superintendencia, expresó sus preocupaciones por las consecuencias que podría ocasionar el implantamiento de un sistema que había causado tan fuerte reacción en el país..."¹⁾

Es claro que la ley 58 de 1931 era la respuesta del Estado a fenómenos nuevos paralelos a la aparición de la Sociedad Anónima, sobre los cuales no había ningún control: Las fusiones, la captación masiva del ahorro privado, la concentración del poder en las empresas y la especulación en el mercado de las acciones. El control lo ejercería el Estado a través de la Superintendencia y de la institución que esta entidad debía crear: los contadores juramentados.

No obstante todos los ataques, la Superintendencia pudo sobre-

1. Juan Martín Caicedo Ferrer; "La Sociedad Anónima en Colombia" Bolsa de Medellín, *Simposio Nacional sobre la Sociedad Anónima*. 1981. p. 20.

vivir como organismo encargado de la reglamentación, vigilancia y control de la Sociedad Anónima. Empero, muchos de los artículos de la ley 58 fueron suspendidos o modificados por la legislación mercantil posterior y otras disposiciones afines.

Desapareció, también, la concepción inicial del contador público como la de un autenticador de la información contable de las empresas al servicio de un organismo estatal (Superintendencia) con honorarios fijados por ésta, pero pagados por la entidad auditada, lo cual le garantizaba objetividad a sus juicios porque actuaría en un marco de independencia real frente a la empresa.

Tal concepción desapareció porque la labor de autenticación la delegó el Estado en el revisor fiscal. En contra de lo que comunmente se cree —que la revisoría fiscal fue creada por la ley 58 del 31 o por leyes posteriores—, la revisoría fiscal era un cargo que ya existía en las empresas como un funcionario más dentro de la organización, sin la investidura de contador juramentado (no existía aún esta institución). La ley 58 de 1931 alude a un cargo que por libre decisión de la empresa ya existía y es muy significativa la forma como la menciona: Revisor Fiscal o Contralor.

Posteriormente la ley 73 de diciembre 18 de 1935 estableció la obligatoriedad del revisor fiscal para todas las sociedades y fijó sus funciones dentro de las cuales cabe destacar la de examinar y autorizar los balances de la Sociedad, mediante lo cual se estableció el entronque con la labor de vigilancia de la Superintendencia, puesto que la ley 58 de 1931, en su artículo 14, obligó a todas las sociedades a enviar al Superintendente, por lo menos una vez al año, un balance general.

El decreto 2521 de 1950 en su artículo 138 explicitó cuál era el significado de autorizar los balances con la firma del Revisor Fiscal: “la firma con que el Revisor Fiscal autorice los balances de la sociedad debe ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en éstos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la Asamblea y de la junta directiva”.

Es evidente que se planteaba, entonces, un doble objetivo para la Revisoría Fiscal: vigilancia al servicio del Estado para asegurar el cumplimiento de la ley y vigilancia al servicio del grupo dominante en la sociedad para lograr que los ejecutores de las decisiones se mantengan dentro de las políticas y planes trazados.

Nada positivo podía resultar de este híbrido, puesto que la de-

pendencia económica del Revisor Fiscal era del grupo dominante en la empresa, donde los intereses del Revisor Fiscal y de los administradores se unen y combinan con un sector específico de los dueños.

La ley, ingenuamente, desconoció esta realidad y creó una curiosa figura según la cual todos los contadores públicos, menos el Revisor Fiscal, estaban impedidos para dar fe pública de actos que interesaran al empleador. Esto, no obstante que nunca el Revisor Fiscal tuvo independencia real del grupo dominante quien era finalmente su patrón y nunca el Estado le ha dado el respaldo indispensable para protegerlo de represalias por parte de quienes son afectados con sus opiniones en cumplimiento de la ley y de la normatividad profesional. Enfrentado al dilema de servir a la persona de la cual dependía económicamente o al público (el Estado, los inversionistas, los banqueros, etc.) muchos de los contadores públicos, por instinto de conservación, se inclinaron hacia el primero para asegurar su reelección. De hecho, no es fácil conseguir actos heroicos por fuera de las páginas de nuestra historia patria.

Como consecuencia del marco estructural anterior, ha salido maltrecha la confianza pública. Nada diferente podía esperarse, si la independencia —médula de la labor de autenticador del Revisor Fiscal sobre la cual reside la credibilidad de los distintos interesados—, en ausencia de una base material, pasó a ser inscrita en el contexto de una abstracción denominada “independencia mental”.

Precisamente, en mensaje que el contralor general de la república, doctor Rodolfo González, dirigiera a la Asamblea de la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría “ASFACOP” reunida en Medellín en noviembre de 1982 dice: “El reciente decreto que autoriza a la Superintendencia Bancaria a contratar servicios externos o independientes de Auditoría para los establecimientos financieros rompe con el anterior régimen de vigilancia basado en los servicios de las revisorías fiscales y de la propia Superintendencia y demuestra que la desconfianza sobre la Revisoría Fiscal ha llegado también a las esferas gubernamentales”. No por ciertas, son afirmaciones simplistas que no dan cuenta de las verdaderas causas de tan grave situación.

La falta de credibilidad del Estado sobre la Revisoría Fiscal tocó fondo a raíz de los escándalos presentados en el sector financiero durante el año 1982, lo cual dio lugar a la primera emergencia decretada por el gobierno del presidente Betancur.

No hay duda de que, en parte o totalmente, por ser prisioneros

de su "independencia mental" los revisores fiscales de las entidades involucradas tienen alguna responsabilidad en tales desafueros.

Sin embargo, la terapia aplicada por el gobierno fue, a todas luces, inapropiada, puesto que con el decreto 2786 de septiembre 24 de 1982 que estableció a partir del 1º de enero de 1983 todas las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, excepto las urbanizadoras y constructoras, deberán utilizar de manera permanente los servicios de firmas de Auditoría Externa contratadas por la Superintendencia Bancaria, no se hace cosa diferente a institucionalizar un absurdo paralelismo entre dos actividades: La Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa; esta última sin ninguna reglamentación legal. De tiempo atrás ya existe este entuerto en nuestro país, cuando los inversionistas extranjeros impusieron la Auditoría Externa en las subsidiarias extranjeras establecidas en Colombia, en tanto los inversionistas colombianos nombraban el Revisor Fiscal. No obstante, los usuarios de la información esperan lo mismo de ambos: autenticación de la información financiera.

Con todo, lo rescatable del decreto 2786 es el hecho de querer materializar la independencia entre auditor y auditado, al establecer que las firmas de Auditoría Externa serán seleccionadas por la Superintendencia Bancaria, con lo cual se evitará, obviamente, que quien audita se convierta en instrumento dócil del auditado bajo el prurito de cuidar su cargo.

Indudablemente, se trata de resucitar el concepto de independencia latente en las disposiciones primigenias de la Contaduría Pública, como lo vimos al comienzo de estas notas. Es urgente que la Superintendencia de Sociedades rescate, también, en un futuro el principio de independencia real de quien tenga la labor de auditar las empresas y deje su papel de invitada de piedra al momento de la elección del Revisor Fiscal por parte de la asamblea de accionistas. En caso contrario, no está lejano el día en el cual la Superintendencia de Sociedades se vea obligada a proceder en forma semejante a la Superintendencia Bancaria. Es decir, buscar apuntalar su labor de vigilancia en alguien distinto al Revisor Fiscal, lo cual sería el entierro definitivo de la Revisoría Fiscal, máxima expresión de la Contaduría Pública, puesto que, en forma definitiva, las responsabilidades del Revisor Fiscal quedarían circunscritas al grupo dominante de accionistas que lo elige y, en tales circunstancias, ¿cómo diferenciar la Revisoría Fiscal de la Auditoría Interna?

No lo creen así, sin embargo, quienes ingenuamente solo han visto en el decreto 2786 una nueva fuente de trabajo para los Con-

tadores Públicos. Empero, esto no es tan claro porque las disposiciones regulatorias de la Contaduría Pública en parte alguna aluden a las firmas de Auditoría Externa, lo cual implica que puedan crearse firmas de Auditoría Externa, sin que necesariamente sean firmas de Contadores Públicos. Inclusive, se dice que hay profesionales de disciplinas diferentes a la la Contaduría Pública formando firmas de Auditoría Externa para aspirar a ser nombrados por la Superintendencia Bancaria como auditores externos de las entidades financieras. Además, como tales auditorías no podrán ser efectuadas por personas naturales, queda la duda de si hay firmas colombianas a las cuales el monopolio de las firmas extranjeras les haya permitido un grado de desarrollo tal que cuenten con una infraestructura adecuada para llevar a cabo la auditoría de una entidad financiera, lo cual dejaría este mercado en manos de las firmas extranjeras. De otro lado, no son desconocidas las preferencias de la Superintendencia Bancaria por las firmas extranjeras; tales preferencias dieron lugar a que en julio 16 de 1982 el Consejo Directivo de la Asociación de Facultades de Contaduría Pública "ASFACOP", en carta dirigida al Superintendente Bancario, rechazara los propósitos del Superintendente de contratar "una firma extranjera muy importante de Auditoría para efectos de que nos ayude a ordenar las cuentas". (Se refería a las cuentas del ya intervenido Banco Nacional). La única esperanza es que la protección al trabajo y al talento nacional, como parte del rescate de nuestra nacionalidad, de que tanto ha hablado el presidente Betancur, se extienda a la Contaduría Pública.

Lo que queda en claro de toda la problemática de la Revisoría Fiscal es que si el Estado alberga dudas sobre la efectividad de dicho mecanismo de vigilancia, debe renunciar al derecho de obligar a las empresas a que nombren dicho funcionario y dejar su nombramiento como facultad discrecional de los empresarios. Es una insensatez, por decir lo menos, obligar a las empresas a que contraten un Revisor Fiscal y una firma de Auditoría Externa, para instrumentalizar el control estatal. Que el Estado se decida por una de las dos. Si se inclina por la segunda que se desmonte, de una vez por todas, de nuestra legislación la Revisoría Fiscal y no se comentan incongruencias como las que se han presentado en las disposiciones que han dado cuenta de los escándalos financieros: por un lado, mediante el decreto 2786, se lanzó al ostracismo —sin beneficio de inventario— a la Revisoría Fiscal, pero por otro —como se hizo en el decreto 2920 de octubre de 1982, artículo 23—, se establecen multas hasta por \$ 1.000.000 a los revisores fiscales por autorizar o ejecutar actos violatorios de la ley o reglamento a que deban sujetarse los establecimientos vigilados

por la Superintendencia Bancaria. Si la Revisoría Fiscal ulteriormente es subalterna de la administración, bastó con establecer sanciones para esta última. No logrará el Estado por la vía del garrote la objetividad que reclama de los revisores fiscales, cuando ella debe residir de un lado en la independencia real frente a quien es auditado y de otro en el apoyo del Estado para las actuaciones de quien lo representa.

Febrero 1983