

Bermúdez, H. (1991). Reflexiones sobre la técnica de interventoría de cuentas. Contaduría Universidad de Antioquia, 17-18, 199-230.

Reflexiones sobre la técnica de interventoría de cuentas

Hernando Bermúdez Gómez

Abogado Javeriano

*Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Pontificia Universidad Javeriana
Trabajo presentado a la consideración del I Encuentro Colombiano de Investigación de la Ciencia Contable.*

RESUMEN

La expresión interventoría de cuentas utilizada en las disposiciones normativas que tienen que ver con el contador público en Colombia ha originado diversas controversias de carácter semántico.

Se ha querido referir al concepto de auditoría, tal como se entendería en el contexto angloamericano cuando se acuñó la expresión, dejando a un lado las discusiones terminológicas para acceder a una forma tal que los contadores públicos cuenten con un marco técnico y lícito, claramente definido.

A MANERA DE PRESENTACION

El trabajo titulado Reflexiones sobre la técnica de interventoría de cuentas fue elaborado con el ánimo de aclarar, desde un punto de vista jurídico, cuál debe ser el correcto entendimiento de la expresión Interventoría de Cuentas utilizada por la Ley 145 de 1960 y por el Código de Comercio.

Se reproducen en él documentos que permiten afirmar que tanto en virtud de una interpretación gramatical, como a la luz de la historia legislativa, quienes propusieron el empleo de esa terminología tuvieron en mente la auditoría, tal como se entendía en la época en el contexto angloamericano.

De otro lado el trabajo es un llamado a dejar de lado las discusiones semánticas, para dedicar los esfuerzos, más bien, a la formulación de una interpretación sistemática entre el derecho y la contabilidad, en forma tal que los contadores públicos cuenten con un marco técnico y lícito, claramente definido, dentro del cual puedan desarrollar sin sobresaltos la función de auditoría que les corresponde.

Sólo en los términos indicados en el párrafo anterior será posible ejercer la profesión de la contaduría pública, sin estar sujeto a interpretaciones alejadas de lo posible, lo razonable, lo técnico y lo justo. Es que si el divorcio entre los juristas y los que profesan otras ciencias no se cierra, los ciudadanos estarán condenados a la incompreensión.

Hernando Bermudez Gómez

REFLEXIONES SOBRE LA TECNICA DE INTERVENTORIA DE CUENTAS

UNA NUEVA INTERPRETACION

En la Circular Conjunta SS-005 SB-076 CNV-015, expedida por la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Bancaria y la Comisión Nacional de Valores, el 19 de septiembre de 1989, en la parte dedicada al Nuevo modelo de dictamen, se leen las siguientes afirmaciones:

“... 2. Circunscribe el desarrollo del trabajo de control y vigilancia del Revisor Fiscal a la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas, que en manera alguna pueden homologarse a las propias de la auditoría externa, lo que conllevaría a aceptar que su labor no se efectuaría de una manera oportuna, asidua y permanente conforme lo estipula el artículo 207 ibídem, toda vez que el trabajo de auditoría se desarrolla en forma temporal

a través de las denominadas "preliminar" y "final"; es decir, la ejecución del trabajo se realiza con la aplicación de pruebas solamente en dos (2) oportunidades durante el ejercicio contable.

3. Afirmar que la presentación de los estados financieros es razonable "en todo aspecto significativo", lleva implícita una limitación al alcance de su dictamen —que no es de recibo en la ley—, que sólo cobra sentido para explicar o justificar la falta de cobertura total a las áreas que debe revisar e inspeccionar. No debe perderse de vista que las normas de interventoría de cuentas permiten, perfectamente, cumplir las exigencias legales sobre el alcance de la labor del revisor, que pugnan con el trabajo parcial apreciado de manera subjetiva en cuanto a la importancia de las operaciones y registros plasmados en los estados financieros..."

Así las cosas, haciendo eco de una corriente de opinión que se ha pronunciado en el mismo sentido, las tres entidades gubernamentales concluyen, de un lado, que las normas de auditoría generalmente aceptadas son diferentes de la técnica de interventoría de cuentas y, de otra parte, que aplicando esta técnica se puede lograr un alcance de trabajo suficiente para cumplir con las obligaciones impuestas a la revisoría fiscal, cosa que no puede realizarse con la utilización de aquellas.

Desde su expedición, en 1971, hasta la fecha, las normas del Código de Comercio relacionadas con el revisor fiscal no han tenido modificación alguna. No ocurre así con la interpretación que de ellas han hecho las entidades de vigilancia autoras de la circular aludida, quienes en el pasado consideraron que existía identidad entre las normas de auditoría y la técnica de interventoría de cuentas. Así, por ejemplo:

"... Los estados financieros e información financiera complementaria antes indicados, examinados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, no excluyen las demás informaciones exigidas por la ley, con destino a la asamblea de accionistas o junta de socios..." (Circular Externa D-005, noviembre 20 de 1981, Superintendencia de Sociedades).

"... El trabajo del revisor tiene que realizarse conforme al contenido mínimo del Código de Reglas que constituyen las normas de auditoría de general aceptación o, para citar las propias expresiones de nuestro legislador,

"la técnica de la interventoría de cuentas", acerca de lo cual debe dar fe al dictaminar un estado financiero..." (Oficio D. Rev. 237-040513, septiembre 4 de 1987, Superintendencia Bancaria).

"... Tal disposición tiene su razón de ser, como es bien sabido, en la necesidad de garantizar la independencia de criterio de las personas que ejercen cualquier labor de auditoría. Es así como el American Institute of Certified Public Accountants consagra como segunda norma general del auditor, aplicable en nuestro medio a los revisores fiscales, la siguiente: ..." (Oficio DJ P 335, junio 21 de 1985, Comisión Nacional de Valores).

EL CHOQUE CON LA INTERPRETACION DE LA PROFESION

Lamentablemente la circular conjunta no indica las razones por las cuales sus redactores consideraron prudente alterar la interpretación que durante largos años hicieron sobre el significado de la expresión "técnica de interventoría de cuentas". Porque lo que se advierte en ella no son motivos de tipo académico o hermenéutico para llegar a semejante conclusión, sino que ante la necesidad de propender por un trabajo permanente y suponiendo que las normas de auditoría de general aceptación no conllevan tal característica, necesariamente desembocan en afirmar que existen diferencias entre unas y otra.

Considerando la naturaleza de la expresión, ciertamente su significado debe ser fruto de aplicar el artículo 29 del Código Civil, en donde se lee:

"Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso."

No cabe duda que la expresión ha sido utilizada por el legislador en un contexto técnico, pues ella aparece tanto en el estatuto orgánico de la profesión de contador público, como en el Código de Comercio al regular la revisoría fiscal, la cual, cuando es obligatoria, debe ser desempeñada por aquellos profesionales. Más la nueva exégesis de las entidades gubernamentales de control se aparta de los pronunciamientos que sobre la materia han efectuado quienes "... profesan la misma ciencia...". Muestra de ello son los siguientes apartes:

"... Deberá entenderse que los procedimientos de revisión aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, mencionadas en las disposiciones antes citadas

incluyen las normas de auditoría generalmente aceptadas, aprobadas en Congresos Nacionales de Contadores Públicos reunidos con participación representativa de por lo menos el 75% de las agremiaciones de Contadores Públicos con personería jurídica debidamente reconocida. Las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, que reúnen estos requisitos son las aprobadas en el Segundo Congreso de Revisores Fiscales, reunido en Medellín en Junio de 1972..." (Pronunciamiento del IV Simposio sobre Revisoría Fiscal, realizado en Cali del 1 al 3 de noviembre de 1979. Véase Estatuto del Revisor Fiscal, publicado por la Federación de Contadores Públicos de Colombia en febrero de 1982, página 45).

"... El Código de Comercio se refiere a los procedimientos en el artículo 208, cuando dice: "Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas", esto equivale a decir: "Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios de acuerdo con las circunstancias". Lo anterior está demostrando que el concepto de interventoría es análogo al de auditoría..." (NORMAS DE AUDITORIA, pronunciamento del Comité Nacional de Investigaciones Contables, agosto de 1982, página 16. Tal Comité fue integrado por la Bolsa de Bogotá con la participación de la Asociación Nacional de Industriales, Federación de Contadores Públicos de Colombia, Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, Unión Nacional de Contadores Públicos de Colombia y Asociación de Contadores Públicos del Valle del Cauca).

"... Conviene que, desde el aula, el estudiante adquiera conciencia profesional de la responsabilidad que implica desarrollar la auditoría dentro de las normas de calidad y ejecución que se ajustan a un trabajo de esta naturaleza. Por ser llevada a cabo por personas ajenas al desarrollo y a la marcha de las empresas, el éxito de la auditoría se basa en la opinión imparcial de un profesional idóneo, dotado de las cualidades necesarias para el ejercicio de la contaduría pública. Por estas razones, la presente obra desarrolla un estudio de las principales normas aceptadas por la profesión, conjuntamente con las disposiciones del Código de Comercio colombiano

que le son comunes. En la cátedra se da especial énfasis a esta parte del estudio, pues, sin un cabal entendimiento de tales reglas de conducta, la "técnica de interventoría de cuentas", como la designa el código mencionado, se reducirla a una mera verificación de la información contable sentada en los registros de las operaciones. ..." (AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, Pedro H. Reyes P., quinta edición modificada, Editorial Carrera 7a. Ltda., Bogotá 1988, página XXI).

"... Como se puede observar en el resumen anterior, el término Interventoría de Cuentas para el Contador Público es sinónimo de Auditoría y, por lo tanto, la expresión "si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas", es equivalente a decir "si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios de acuerdo con las circunstancias". ..." (MANUAL DE AUDITORIA Y DE REVISORIA FISCAL, Yanel Blanco Luna, 2a. Edición Ampliada, Editora Roesga, Bogotá 1987, página 431).

"... La ley comercial colombiana menciona la expresión "interventoría de cuentas", la que en este texto se toma como "auditoría" por ser éste, el término más conocido por la profesión..." (EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL, Juan E. Puentes Ch., Universidad Externado de Colombia, Bogotá 1978, página 24).

Los Contadores Públicos Rafael Antonio Cáceres Martínez, Alvaro López Carvajal, Samuel Alberto Mantilla Blanco y Nhora Maritza Ramírez Rodríguez, en desarrollo de su trabajo de grado, titulado "Proyecto de Reglamentación de los Procedimientos de Revisoría Fiscal en Colombia" (Universidad Autónoma de Bucaramanga 1989), realizaron una encuesta, respondida por 525 profesionales vecinos de las ciudades de Bogotá, Barranquilla, Medellín, Cali, Bucaramanga, Cartagena y Neiva, entre otras. A la pregunta "En su concepto el conjunto de procedimientos que emplea el Revisor Fiscal, en su ejercicio profesional, debe entenderse como: a) Revisión Integral; b) Intervención de Cuentas; c) Auditoría"... el 45.71% de los encuestados consideró que dichos procedimientos deben entenderse como auditoría, mientras que sólo un 14.3% opinó que se trataba de Intervención de Cuentas..." (pregunta 22, véanse los resultados en la página 95 y en la figura 22).

LA NUEVA INTERPRETACION GENERA UN PROBLEMA

La interpretación inserta en la circular conjunta, reabre una vieja discusión, a la cual es necesario poner un final en aras de la seguridad que requieren los profesionales de la contaduría pública para el desempeño de su oficio.

De ser válida la comprensión de las autoridades públicas debería concluirse que:

1) A pesar de estar inspirada en alcanzar una mejor información para el mercado de valores, la ley 32 de 1979 (artículo 11), al exigir la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas, consagró un parámetro de revisión diferente al hasta entonces exigido a todos los contadores públicos por la ley 145 de 1960, de menor exigencia y calidad que la implícita en la técnica de interventoría de cuentas;

2) El Presidente de la República en su escrito de objeciones al proyecto de ley 236-S (39-C) no fue acertado al decir, refiriéndose al artículo octavo, que "... sería más exacto hacer referencia a "procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas" y no a "normas de auditoría" ...", pues estaría propugnando utilizar una denominación ciertamente equivocada para distinguir aquello que la doctrina contable, nacional e internacional, conoce como normas de auditoría;

3) De ser finalmente expedida la ley mencionada en el párrafo anterior, se estaría produciendo una verdadera revolución en materia de revisoría fiscal, pues se estarían cambiando los procedimientos que ha debido utilizar por más de 30 años;

4) No obstante haber sido autorizada su publicación, o haberseles dado visto bueno a los estados financieros en períodos anteriores, en la medida en la cual fueron dictaminados con base en la aplicación de normas de auditoría, debe ponerse en duda la utilidad de las opiniones expresadas en esos tiempos y, en consecuencia, quien sabe si en tales estados se puede confiar;

5) El Estado colombiano, a través del Ministerio de Educación y del Instituto Colombiano para la Educación Superior, debería introducir a la mayor brevedad cambios en los programas de estudios aprobados en la actualidad, pues no es responsable que con base en los títulos profesionales que se están otorgando se faculte a personas para ejercer la revisoría fiscal sin haber estudiado técnicas de interventoría de cuentas sino auditoría;

6) Se requeriría expedir prontamente un decreto reglamentario que definiera la técnica de interventoría de cuentas, para dar a conocer las reglas a que deben sujetarse los contadores públicos en su trabajo, así como para permitir a las universidades que impartan instrucción adecuada sobre la materia;

7) Mientras todo ello sucede los contadores públicos que no han recibido capacitación en técnicas de interventoría de cuentas, debieran renunciar a sus cargos como revisores fiscales, a fin de no violar el principio ético que exige estar debidamente preparado para realizar una labor.

ALGO DE SEMANTICA EN BUSCA DE UNA INTERPRETACION

Pero con el debido respeto, debiera admitirse cierto escepticismo científico y académico sobre la concepción entronizada por la circular conjunta y, ya que, no obstante las disposiciones del Código Civil, la paráfrasis realizada por los contadores públicos es pasada por alto, entrar a considerar otras explicaciones.

Por la vía del sistema de interpretación gramatical, recurriendo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua, se observa que allí no se define la palabra auditoría, aunque se diga que el auditor es un "Revisor de cuentas colegiado". Por intervención, tratándose de cuentas, debe entenderse "Examinarlas y censurarlas con autoridad suficiente para ello.", acepción de la cual no logra desentrañarse cómo se debe realizar el trabajo. Y si de autoridad se tratare, pues la tiene cualquier contador público por ministerio de la ley 145 de 1960. En otros diccionarios, como en el Diccionario Planeta de la Lengua Española Usual se define auditoría como el "Empleo de auditor" y éste como el "Revisor de la contabilidad de una empresa". En su Diccionario de Derecho Usual, Guillermo Cabanellas define intervención como "Examen y revisión de cuentas". En el Ensayo de un Diccionario Español de Sinónimos y Antónimos, para F. C. Sainz de Robles, Intervención equivale a "Inspección, Control, Fiscalización, Arbitraje".

En el Diccionario de Términos Contables y Comerciales (Arthur Andersen & Co., Tercera edición) se traduce al inglés intervención como "audit". En el mismo sentido Carlos E. Restrepo S., en su obra Términos Económicos, Diccionario Inglés Español, traduce audit como "auditar, intervenir, glosar o revisar una cuenta" o como "auditoría, intervención y ajuste de cuentas". En el Diccionario Práctico de Educar Editores, edición 1983, se traduce intervención como "intervention; auditing; supervision". Audit se define en el Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English como "official examination of accounts to see that they are in order". En el Diccionario para Contadores KOHLER dice "auditoría (o intervención) (auditing) 1. Acto o proceso de practicar una auditoría. Véase auditoría." "auditoría (audit.) 3. Cualquier inspección, llevada a cabo por una tercera persona, de los libros de contabilidad, comprendiendo análisis, pruebas, confirmaciones o comprobaciones... 4. Revisión de exploración crítica que ejecuta un contador público de los controles internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una

empresa comercial o de otra unidad económica, antes de expresar una opinión sobre la corrección y "confiabilidad" de sus estados financieros; ...".

Queda pues claro que la palabra auditoría aún no es de recibo para la rigurosa Real Academia de la Lengua, a pesar de que usualmente se utilice para significar una revisión de cuentas. La palabra castiza viene a ser intervención y ella se traduce al inglés como audit ó auditing, expresión con la que, igualmente, se designa una revisión de cuentas.

Desde este punto de vista es necesario, por su influencia en la doctrina nacional como lo explicaremos luego, reproducir aquí las palabras del cubano Oscar López Hidalgo, con ocasión de la traducción del libro AUDITING, escrito por William H. Bell y Ralph S. Johns, publicado por The University Society en Nueva York, 1944, bajo el título INTERVENCION Y FISCALIZACION DE CONTABILIDADES:

"... Al traducir al español la presente obra, en idioma inglés titulada "AUDITING", he optado por ceñirme escrupulosamente al tratado conservando, quizá con exceso de fidelidad, el estilo del autor. Si bien he procurado eludir giros literarios que hubieran dado belleza a la exposición, para ajustarme a la didáctica seca y precisa, a veces no he tenido otra alternativa que acudir a voces carentes tal vez de consagración general, aunque, a mi juicio, perfectamente propias técnicamente.

Pobre es todavía la nomenclatura española en materia de contabilidad, mas por fortuna es tan rico nuestro idioma castellano que siempre, o casi siempre, nos proporcionará el vocablo adecuado para expresar una idea. La profesión de la Contabilidad ejercida hoy día por el Contador Público, es nueva relativamente en este Hemisferio, lo cual explica más que la pobreza de términos castellanos para expresar ciertos actos, la carencia de una terminología uniforme —falta esta última que se observa hasta en países como los Estados Unidos, donde primero se estableció la Profesión en América. Pero los pueblos de nuestro idioma no deben dejarse arrastrar por la suave pendiente de las voces extrañas, adoptándolas servilmente, cuando nuestra lengua posee un caudal inagotable de vocablos adecuados para expresar todas las ideas.

Qué justificación hay —por ejemplo— para llamar auditor al interventor de contabilidades, auditoría a la disciplina

que trata del examen y censura de la contabilidad pública o privada, y auditar a la acción de intervenir las cuentas o la contabilidad? A poco que busquemos en el diccionario de la Real Academia Española –fuente de indiscutible autoridad– hallaremos que el vocablo “intervenir” cuando se refiere a cuentas significa “examinarlas y censurarlas, con autoridad suficiente para ello”; esta frase describe perfectamente la intervención de cuentas –“auditing” en idioma inglés. Por otra parte el verbo auditar no existe en español: trata-se de un barbarismo. Y el nombre de auditor se aplica al funcionario del cuerpo jurídico militar que informa sobre la interpretación y aplicación de las leyes militares; usando este título también ciertos funcionarios eclesiósticos como el Auditor de la Nunciatura y el Auditor de la Rota. Pero ninguna de las funciones que tales auditores cumplen guarda semejanza alguna con las atribuidas al interventor de cuentas, profesional con autoridad contractual suficiente para examinar y censurar la contabilidad, investigarla o escudriñarla con diligencia y cuidado, formar juicio sobre ella y corregirla, reprobirla o notarla por deficiente.

Velando, pues, por la pureza de nuestra lengua, al hacer esta traducción me he forzado en usar vocablos propios que equivalgan a los del idioma inglés. Así puede observarse que denomino “minutas o apuntes del interventor” a la documentación que en inglés se llama “working papers” término restrictivamente traducido por “papeles de trabajo”, cuando en sentido lato quiere decir “documentos de la obra” o “apuntes de la obra”. Pruebas o tanteos denomino el acto que consiste en medir o parangonar unos asientos con otros o ciertos documentos con aquéllos, siendo evidente el apropiado uso del verbo tantear en sus acepciones primera y cuarta. ...” (páginas v y vi).

Años más tarde, en el número 5 de la Revista EL CONTADOR PUBLICO, correspondiente al período enero - febrero de 1955, se inició la publicación de las “PRIMERAS CONFERENCIAS SOBRE AUDITORIA O INTERVENCION DE CUENTAS”, dictadas por el Doctor Jaime Gil Sánchez, profesor de Auditoría de Cuentas y de Sociedades de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia. En las páginas 22 y 23 de dicha revista se lee:

"... El nombre más adecuado a la revisión de contabilidades y balances es, sin duda, INTERVENCION DE CUENTAS. NO INIERTENTORIA, que es barbarismo generalizado entre nosotros. El funcionario que la ejerce se denomina INTERVENTOR o INTERVENIDOR, definido en el Diccionario de la Academia Española como el "empleado que autoriza y fiscaliza ciertas operaciones a fin de que se hagan con legalidad". INTERVENIR es "tratándose de cuentas, examinarlas y censurarlas con autoridad suficiente para ello".

INTERVENCION, según Funk y Wagnalls en su Nuevo Diccionario Standard, es "un examen oficial de cuentas y su verificación acudiendo a los comprobantes".

INTERVENCION DE CUENTAS es según la definición del Instituto Americano de Contadores "el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación".

La anterior definición corresponde casi exactamente a la que trae el Diccionario de Comercio y Economía de Julio de la Canal para el vocablo AUDITORIA. Pero este diccionario agrega:

"Una auditoría puede o debe comprender, según el caso, la verificación del activo y del pasivo, de los ingresos, de los gastos, de las pérdidas, de las ganancias, del capital, de las reservas y su aplicación, con tanto detalle como sea necesario, dentro de las condiciones individuales de cada negocio, a fin de que el auditor pueda extender un "certificado sin salvedades" al terminar su investigación. Esta acepción de la palabra "auditoría" es un neologismo".

Y agrega el mismo autor aún con relación al AUDITOR:

"En términos contables, esta palabra designa a la persona encargada por parte competente para examinar el

funcionamiento de una contabilidad e informar o dictaminar acerca de su contenido y resultados."

De acuerdo con las definiciones y conceptos atrás expresados, llamaremos en esta cátedra con el nombre genérico de INTERVENTORES DE CUENTAS a los auditores, revisores fiscales, contralores, inspectores, comisarios o fiscalizadores de contabilidad. Cuando las funciones se amplían de la contabilidad a otras esferas de la empresa o entidad, siempre con funciones no administrativas sino de revisión o control, podría decirse INTERVENTOR FISCAL, o INTERVENTOR a secas. Pero no hay que olvidar que entre ingenieros y arquitectos se usa esta palabra para designar la especialización profesional de quienes controlan que la ejecución de las obras esté acorde con los proyectos, planos y diseños. Por ello, especialmente para el uso profesional, en lo tocante a la contabilidad y finanzas, parece mejor hacer la cualificación de INTERVENCION –no INTERVENTORIA se repite– DE CUENTAS, ..."

Para que no quepa duda de que se trataba de propugnar por la utilización de palabras más castizas, más que referirse a una técnica diferente, obsérvense las siguientes palabras tomadas de las páginas 24 y 25:

"... Para dar una idea de las condiciones de idoneidad del Interventor de Cuentas, se reproduce lo que al respecto dicen los tratadistas William H. Bell y Ralph S. Johns en su obra "Intervención y Fiscalización de Contabilidades", traducción y adaptación del Doctor Orlando López-Hidalgo, edición de 1944 de The University Society Inc., obra que en muchos puntos servirá de pauta a estas conferencias: ..."

Y para que no se piense que el purismo ha sido patrimonio de algunos, citemos aquí la ponencia del delegado uruguayo a la Tercera Conferencia Interamericana de Contabilidad de Sao Paulo, Juan Rodríguez López, publicada en el número 9 de la revista EL CONTADOR PUBLICO, septiembre-octubre de 1955, página 30:

... Comprendemos que cuesta romper con la costumbre, sobre todo cuando los vocablos van tomando carta de ciudadanía en el léxico de una ciencia o de una técnica. Pero comprendemos también que ha llegado el momento

de establecer los términos precisos para la función, teniendo nuestra propia y adecuada terminología.

"Auditoría de balance" no dice nada para el lego que no conozca todo el alcance de la expresión. Hasta podría parecer una expresión cabalística. "Examen de situación financiera" parece ser un término más definido y concreto y por lo menos tiene un contenido más técnico.

El examen de un estado de situación de una empresa, debe ser algo más que un simple examen. Debe entenderse que comprende una severa y ajustada observación, con fines de crítica y censura.

Un balance, se ha dicho, es una instantánea de las cuentas en un momento dado. Pero cuando se comparan varios balances de distintas empresas, o aún de la misma, se percibe que no es una cosa estática, fría, que es algo más que una instantánea y entonces hay que averiguar las variaciones de los rubros, hay que ir a la dinámica del balance, profundizar las razones de la evolución y aún llegar a prever. No olvidemos que en la fotografía hay "instantáneas" que no son tales; las posturas son estudiadas, se elige la luz y se acomodan los personajes. No le faltaba razón a FRIED cuando hablaba de "... cifras muertas sacadas de los balances que nada pueden decir acerca de los valores que representan".

Reconocemos, sin embargo, que en base a esa costumbre que ha aclimatado el término y para respaldar la costumbre se dice que la revisión abarca solamente la función del examen de las cuentas (registros, comprobantes, exposiciones contables) mientras que la "auditoría" ejerce una función superior, pues además de la "revisión" abarca investigaciones de carácter económico y financiero. No se aclara nada, o se aclara muy poco. Pero no hacemos hincapié.

El vocablo apenas da una impresión del pensamiento que se expresa. Anotamos esas observaciones de orden un tanto etimológico porque comprendemos que ganaríamos en claridad si usáramos los términos que nítidamente fijan un significado..."

Hagamos un salto de varios años hacia el presente y pasando de Cuba, Colombia y Uruguay, ubiquémonos en Argentina:

"... La auditoría proviene de tiempos lejanos. El vocablo inglés auditing deriva del latín audire (el auditor tenía a su cargo las rendiciones de cuentas). Suele afirmarse que la palabra auditoría de acuerdo con los textos publicados en España no ha sido reconocida; se siguen refiriendo a la intervención de cuentas. En el ámbito nacional la palabra intervención sugiere una acción imperativa, acto de fuerza que se interpreta no traduce la palabra auditoría. Parece que la expresión utilizada en los libros de textos españoles limitara la tarea a una simple revisión de documentos. Auditoría sería eso, pero bastante más. ..." (LA AUDITORIA Y EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO NACIONAL, Jorge Isaac Benzrihen, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1977, página 18).

Y aún quienes sostienen la tesis de que la interventoría difiere de la auditoría, han advertido cómo estamos ante un asunto de semántica:

"... Como puede observarse, se trata de un problema de traducción: Al querer traducir para el español el término inglés auditing emplean el término latino Interventoría de Cuentas que era muy usado en la práctica comercial hispana (Cuba, México, Colombia) generando una confusión que aún se da en la actualidad. ..." (Cáceres, López, Mantilla y Ramírez, trabajo de grado, citado, página 41).

APOYANDONOS EN LA HISTORIA LEGISLATIVA

El numeral segundo del artículo 208 del Código de Comercio, obliga al revisor fiscal cuando emite un dictamen o informe sobre los balances generales, a expresar:

"... Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;".

Obsérvese que se le obliga a aludir no a una técnica de interventoría de operaciones sino de *cuentas*. Y no se diga que el argumento resulta peregrino, ya que los revisores fiscales que no sean contadores públicos no pueden dictaminar (artículo 207, parágrafo, C. Co.), razón por la cual no están constreñidos a expresar con sujeción a qué procedimientos se formaron su opinión. Sabio el legislador que separa el dictamen de estados financieros (artículo 208. C. Co.) que sólo pueden emitir los mencionados profesionales,

de aquel informe que corresponde a todos los revisores, cualquiera fuere su ciencia (artículo 209, C. Co.).

En segundo lugar destaquemos que la norma es reiterativa en cuanto a referirse a unos *procedimientos*, pues una técnica no es más que el "Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia, arte, oficio o actividad". Y, al menos semánticamente, vayamos dejando sentado que un procedimiento es el "Método, operación o serie de operaciones con que se pretende obtener un resultado", resultado que, hilando con la idea anterior, consiste en formarse una opinión sobre los estados financieros.

En marzo 1 de 1971, los doctores Samuel Finskielstein, José Ignacio Narváez García, William Villa Uribe y Hernando Tapias Rocha, presentaron al Gobierno Nacional su proyecto de Código de Comercio. De conformidad con el numeral 4o. del artículo 108, una de las funciones del revisor fiscal sería:

"... Examinar pormenorizadamente los comprobantes de las cuentas, libros, registros, actas y documentos de la sociedad, y verificar por lo menos una vez al año la existencia y valoración dada a los activos y pasivos de la compañía. El cumplimiento de estos deberes se hará mediante inspección física de los bienes, títulos y documentos, confirmaciones directas o por cualquier otro procedimiento que el revisor estimare conveniente, de acuerdo con la técnica de auditoría de cuentas; ..." (Revista de Derecho Mercantil, Año 2, Tomo II, Bogotá abril de 1973, página 58) (se subraya).

A su turno, según el literal d) del artículo 110 del proyecto, en su informe el revisor fiscal debería indicar:

"... Cuáles fueron los procedimientos de interventoría y auditoría empleados por él en el cumplimiento de sus funciones y, en especial, el utilizado para la verificación de los inventarios; ..." (Revista de Derecho Mercantil, Año 2, Tomo II, Bogotá abril de 1973, página 59) (se subraya).

El 26 de febrero de 1971, los doctores Humberto Mesa González, Luis Carlos Neira, J. Gabino Pinzón M. y León Posse Arboleda, por su parte, presentaron al Gobierno Nacional un proyecto de Código de Comercio, conforme al cual (artículo 205) el revisor fiscal en su dictamen sobre los balances generales debía expresar:

"... 2. Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas..." (Revista de Derecho Mercantil, Año 2. Tomo II. Bogotá abril de 1973, página 228).

Y, en su exposición de motivos al explicar las funciones que recomendaban asignar a dicho funcionario, dijeron:

"... El señalamiento de funciones más acordes con los procedimientos de auditoría, con el fin de que el control privado ejercido por este medio tenga verdadera utilidad..." (Revista de Derecho Mercantil, Año 2. Tomo II, Bogotá abril de 1973, página 167) (se subraya).

Como puede verse en el acta 263, correspondiente a la reunión del Comité Asesor para la Revisión del Código de Comercio, celebrada el 24 de julio de 1970, el doctor Narváez propuso que el numeral 4o. del artículo 88 del proyecto en discusión fuera del siguiente tenor:

"... Examinar los comprobantes de las cuentas, libros, registros, actas y documentos de la sociedad y verificar por lo menos una vez al año la existencia de activos y pasivos de la compañía. El cumplimiento de estos deberes se hará mediante la inspección física de bienes, títulos y documentos, confirmaciones directas o cualquier otro procedimiento que el revisor estime conveniente, de acuerdo con las normas de auditoría aconsejadas por la técnica de interventoría de cuentas. ..." (se subraya).

Conforme al numeral 2 del artículo 10 de la ley 145 de 1960:

"... El dictamen de un contador público sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de cuentas, irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos:...

2. Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de Interventoría de Cuentas;..."

Valga la cita anterior para afirmar que de acuerdo con dicho artículo 10, todo contador cualquiera sea el motivo o relación en virtud del cual emita una opinión sobre estados financieros debe sujetarse a un mismo parámetro. De manera que, al menos, resulta desafortunada aquella idea de que "... no es dable permitir que la opinión de uno y otro converjan en la misma redacción..." como lo pretende la circular conjunta. Y es que sea como Auditor

Externo o como Revisor Fiscal en Colombia, el contador público debe emplear los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas. Y no existe motivo alguno para que no sea así, pues uno y otro profesan igual profesión y hacen lo mismo, aunque su calidad sea diferente: revisar las cuentas.

En el pliego final de modificaciones al proyecto de ley por el cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador, presentado por el ponente Juan Manuel Orozco Fandiño, se lee en el numeral segundo del artículo 11:

"... Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; ..." (HISTORIA DE LAS LEYES, Tomo XIV, Imprenta Nacional, Bogotá 1974, página 354).

El 2 de septiembre de 1959 (HISTORIA DE LAS LEYES, Tomo XIV, Imprenta Nacional, Bogotá 1974, página 303), intervino en la sesión de la Comisión Quinta de la Cámara de Representantes el Contador Público José Ramón Becerra, miembro del Instituto Nacional de Contadores Públicos, haciendo caer en cuenta al órgano legislativo que:

"... Por otra parte, en la actualidad, el artículo 48 del Decreto 2373 de 1956, única disposición que debería haber sido tomada en cuenta para la reglamentación que se propone, pero que ha sido omitida lamentable e inexplicablemente, dice:...

2. Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; ...

Pues bien, para adelantar la labor que de él se requiere y estar en condiciones de emitir OPINION sobre un Balance General, el Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas, deberá, sin perjuicio de las obligaciones que tácitamente le señale la Ley, asegurarse de que su revisión ha abarcado las siguientes normas mínimas aconsejadas por la técnica de la Interventoría de Cuentas (recomendaciones de congresos y conferencias mundiales de contadores):

a) Comparación de estados contables con los registros de contabilidad; además, realización de pruebas parciales y selectivas de estos últimos con la documentación en la extensión e intensidad que el Auditor estime conve-

niente, considerando el resultado de su estudio y evaluación del control interno;

b) Pruebas oculares y recuentos de activo de importancia como son valores de Caja, inventarios físicos, activos inmovilizados, etc. El Auditor debe en este caso guiarse por la importancia de los activos y control ejercido por la empresa. Tomará, además, todas las medidas necesarias para comprobar que todo el pasivo esté reflejado en los estados contables;

c) Confirmaciones directas con terceros por medio de: Certificados Bancarios, confirmaciones selectivas de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc., en la extensión que sea conveniente y factible en cada circunstancia;

d) Examen de documentos importantes y autorizaciones complementarias, como Escrituras de Constitución, Estatutos, libros de Actas y Contratos y la obtención de informaciones certificadas y explicaciones de los dirigentes de la empresa, para la formación de una opinión. ... (REVISTA EL CONTADOR PUBLICO, número 19, julio-agosto de 1960, página 30).

Y es que ciertamente en el proyecto de ley 150, presentado a consideración de la Cámara de Representantes el 28 de julio de 1959, no aparecía norma alguna que regulara el contenido del dictamen (HISTORIA DE LAS LEYES, Tomo XIV, Imprenta Nacional, Bogotá 1974, páginas 268 a 277).

En julio de 1959 el Instituto Nacional de Contadores Públicos puso a consideración del país un proyecto de ley, publicado en su revista EL CONTADOR PUBLICO, número 13, julio-agosto de 1959, páginas 9 a 18, donde se lee:

"... Artículo 18.- La firma con que un Contador Público Juramentado exprese su concepto sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar, por lo menos:...

2. Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas. ...

Parágrafo: Antes de emitir su opinión sobre un Balance General el Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de Cuen-

tas deberá asegurarse de que su revisión ha abarcado las siguientes normas mínimas aconsejadas por la técnica de la Interventoría de Cuentas:

a) Comparación de estados contables con los registros de contabilidad; además, realización de pruebas parciales y selectivas de estos últimos con la documentación en la extensión e intensidad que el Auditor estime conveniente, considerando el resultado de su estudio y evaluación del control interno;

b) Pruebas oculares y recuentos de activos de importancia como son valores de caja, inventarios físicos, activos inmovilizados, etc. El Auditor debe en este caso guiarse por la importancia de los activos y control ejercido por la Empresa. Tomará, además, todas las medidas necesarias para comprobar que todo el pasivo esté reflejado en los estados contables;

c) Confirmaciones directas con terceros por medio de: Certificados Bancarios, confirmaciones selectivas de cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc., en la extensión que sea conveniente y factible en cada circunstancia;

d) Examen de documentos importantes y autorizaciones complementarias, como Escrituras de Constitución, Estatutos, libros de Actas y Contratos y la obtención de informaciones certificadas y explicaciones de los dirigentes de la empresa, para la formación de una opinión. ...”

En la correspondiente exposición de motivos se explicó:

“... Por último se establecen las informaciones mínimas que deberá mencionar el contador público al expresar su concepto sobre un balance. Ello supone un trabajo previo siguiendo procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas. También se indica el trabajo mínimo indispensable en la aplicación de tales procedimientos, atendiendo a recomendaciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad sobre tan importante aspecto del trabajo profesional del Contador Público actuando como Auditor Independiente. ...” (se subraya).

Queda pues claro que el Contador Becerra al intervenir en el Congreso, participación en virtud de la cual se resucitó la norma que regula el dictamen,

lo hizo basado en el proyecto del I.N.C.P. del cual era miembro, proyecto que no hizo otra cosa que recoger las prácticas internacionalmente admitidas por los *Audidores Independientes* y recogidas por las Conferencias Interamericanas de Contabilidad. Pero aún más, debe aquí decirse que los procedimientos detallados en el proyecto y expuestos por el Contador Becerra, fueron aprobados en la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en Santiago de Chile en noviembre de 1957, como una *reglamentación de la norma de auditoría generalmente aceptada*, conforme a la cual el trabajo de auditoría debe comprender "... La obtención mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de evidencia comprobatoria válida y suficiente. ..." (LA AUDITORIA Y EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PUBLICO NACIONAL, Jorge Isaac Benzrihen, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1977, páginas 76 y 77).

Con anterioridad el congresista Alfredo Vergel Cabrales había presentado un extenso proyecto, radicado bajo el número 147 de 1958. En el numeral 2 del artículo 35 se proponía:

"... Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; ..."

En la correspondiente exposición de motivos comentó:

"... La que prevé cómo debe autorizarse un balance general por parte de un Revisor Fiscal. Actualmente no hay norma legal distinta del artículo 138 del decreto reglamentario 2521 de 1950, que es antitécnica porque exige al Revisor una certificación que en ocasiones resulta imposible, para fomentar así la corrupción tan generalizada de los Revisores que firman balances sin sentido alguno de las responsabilidades. La reglamentación que se propone a este respecto consulta las prácticas angloamericanas que Contadores y Auditores del país han venido reclamando en la legislación del país. Con ello se facilita al Revisor expresar su opinión sobre los balances para que así cumpla una función muy importante de orientación de las personas interesadas en conocer la verdad de esos documentos. ..." (Anales del Congreso, año I, número 39, septiembre 6 de 1958, páginas 590 a 596) (se subraya).

Encontramos aquí una reiteración del entendimiento que sobre la técnica de interventoría de cuentas aparece ininterrumpido a lo largo de la historia, mas aquí se hace referencia expresa a que el patrón tenido en cuenta son las *prácticas angloamericanas*.

En 1958 se presentó el muy famoso y nunca bien ponderado proyecto de Código de Comercio. El numeral 2 de su artículo 659 dice:

"... De sí al hacer la revisión se han utilizado procedimientos convenientes o necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas. ..."

Norma esta que con una pequeña variante es igual al numeral 2o. del artículo 48 del decreto 2373 de 1956, que reza:

"... Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas; ..."

Años antes, en abril de 1955, la Comisión Revisora del Código de Comercio mencionada, compuesta por los doctores Emilio Robledo Uribe, Carlos Mario Londoño, J. Gabino Pinzón M., Jesús Antonio Guzmán, William Villa Uribe (hoy conocida por su proyecto de 1958), había presentado a consideración del Gobierno Nacional (regía el estado de sitio) un proyecto de decreto, que es el antecedente claro e inmediato del decreto 2373 de 1956, cuyo artículo 48, numeral 2o., decía:

"... Los procedimientos autorizados por la técnica de la interventoría de cuentas que se hayan empleado en la revisión...."

La exposición de motivos tocó el tema con las siguientes palabras:

"... La que prevé cómo debe autorizarse un balance general por parte de un revisor fiscal. Actualmente no hay norma legal alguna distinta del artículo 138 del decreto reglamentario 2521 de 1950, que es antitécnica porque exige al revisor una certificación que en ocasiones resulta imposible, para fomentar así la corruptela tan generalizada de los revisores que firman balances sin sentido alguno de la responsabilidad. La reglamentación que se propone a este respecto consulta las prácticas angloamericanas que los contadores y auditores del país han venido reclamando en la legislación del país. Con ello se facilita al revisor expresar su opinión sobre los balances, para que así cumpla una función muy importante de orientación de las personas interesadas en conocer la verdad de esos documentos. ..." (Revista EL CONTADOR PUBLICO, número 7, mayo-junio de 1955, páginas 11 a 23) (se subraya)

Como se ve el proyecto Vergel no hizo más que repetir las palabras de la Comisión Redactora del Código de Comercio, quien preparó el decreto que a la postre constituyó el primer estatuto profesional de los contadores públicos en Colombia y en el cual se propuso la terminología que aún subsiste, haciendo una clara referencia a las prácticas angloamericanas, países de donde llegaron, como ya se vió, los primeros textos que sirvieron para enseñar la llamada técnica de interventoría de cuentas.

En forma de anécdota, citemos la carta que el 13 de abril de 1956 el doctor Luis Carlos Neira, en su calidad de Vicepresidente del Instituto Nacional de Contadores Públicos envió a la Comisión Revisora del Código de Comercio, formulando algunas observaciones al proyecto de decreto de 1955, en la cual propuso:

"... Cambiar en el artículo 48o., ordinal 2o., procedimientos autorizados por "procedimientos aconsejados".

"... (REVISTA EL CONTADOR PUBLICO, publicaciones 10 y 11, página 8).

Finalmente, para llegar hasta el origen de la historia que nos ocupa, citemos el proyecto que los Contadores Públicos Alberto Carrillo Leisser y Felipe S. Morales, enviaron a la Comisión Redactora del Código de Comercio, en julio de 1953, mediante el cual sugirieron cambios a la reglamentación entonces vigente, el decreto 2521 de 1950. Concretamente en relación con el artículo 138, propusieron el siguiente texto sustitutivo:

" ... En su informe sobre los balances presentados por la sociedad a la asamblea general de accionistas y a la Superintendencia de Sociedades Anónimas el revisor fiscal deberá expresar:

a) Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

b) Si su revisión ha incluido todos los procedimientos necesarios en las circunstancias, de acuerdo con las normas de auditoría fijadas por la ley y con las observadas generalmente por la profesión;

c) Si, en su concepto la sociedad ha mantenido libros y registros contables adecuados, y ha llevado su contabilidad de acuerdo con la ley, y conforme a los estatutos y disposiciones de los accionistas y de la junta directiva;

d) Si el balance general y el resumen de ganancias y pérdidas anexos al informe han sido tomados de los

libros, y si en su opinión los mencionados estados financieros presentan en forma fidedigna la situación de la sociedad al terminar el período revisado y el resultado de sus operaciones en dicho período; y

c) La naturaleza de las saivedades a que esté sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere." (se subraya) (REVISTA EL CONTADOR PÚBLICO, número 4, página 26).

La larga exposición anterior deja en claro el carácter universal de los principios y normas de auditoría. Reconoce la influencia de las prácticas angloamericanas. Muestra una posición consistente en torno a la necesidad de que antes de expresar una opinión se apliquen procedimientos de interventoría de cuentas, que son iguales a los recomendados por las normas de auditoría generalmente aceptadas. Sin perjuicio de un desarrollo local, destierra la idea de que la técnica de interventoría de cuentas sea un instrumento autóctono. Muestra cómo se trata de un problema de tipo profesional, relacionado estrechamente con los estados financieros y elimina la idea de que hay que crear normas que indiquen tales procedimientos, pues ellos no son otros que los que hoy, en el proyecto 236-S se relacionan como "... análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros..." (artículo 7, normas relativas a la ejecución del trabajo, literal c).

LA ACADEMIA NO SE HA EQUIVOCADO

La reglamentación de una profesión, obviamente incluida la del Contador Público, parte de la base del reconocimiento que hace el Estado de que ciertos miembros de la comunidad albergan conocimientos especiales y específicos que deben ser tenidos en cuenta para proteger a los ciudadanos de servicios que puedan prestarles quienes carezcan de ellos. Nacen así privilegios que son, irreludiblemente, seguidos de severas responsabilidades. La necesidad de aclarar si la universidad colombiana ha venido, con el consentimiento del Estado, suministrando una educación discordante o no con las exigencias de la revisoría fiscal, ha sido la causa de este estudio.

Es que desde sus orígenes la alta escuela contable ha venido difundiendo los principios, normas y procedimientos de auditoría, como se han ido generando en las más diversas latitudes. El sólo planteamiento de que la auditoría fuese distinta de la interventoría de cuentas implicaba un serio cuestionamiento para el profesorado y las instituciones de educación superior.

En febrero 9 de 1905 se creó, mediante el decreto 140, la Escuela Nacional de Comercio. Según el decreto 187 del mismo año, en ella se inició la enseñanza de la Contabilidad Mercantil, recibiendo un gran apoyo median-

te la ley 17 de 1923, con el objeto de que difundiera las "... enseñanzas que se dan en las altas escuelas comerciales de Europa y América...".

En 1939 el decreto 79, al lado de la Licenciatura en Comercio crea un grado de especialización, que es desarrollado por el decreto 994 de 1941, donde ya se habla de estudios para alcanzar el grado de Contadores Juramentados. En ese mismo año, se expidió el decreto 1357, declarado posteriormente inconstitucional, aprobatorio de la Resolución 531 de 1941 emanada de la Superintendencia de Sociedades, en el cual (artículo 8, literal d) se consagraba como materia del examen de capacidad de un Contador Juramentado una prueba en auditoría.

En 1945 (decreto 126) se organiza el curso de contadores, con un pensum de tres años, dentro del cual, en el segundo período, se estudiaría "Auditoría y Revisión de Cuentas y Balances", con una intensidad de 3 horas semanales.

La ley 143 de 1948 elevó al rango de Facultades Técnicas aquellas destinadas a la formación de contadores públicos.

En 1951 mediante el decreto 356 se reformó la enseñanza comercial en el país, encontrándose en tercer año, con tres horas semanales, la cátedra de Auditoría y Revisión de Cuentas, imprescindible para optar al título de Contador Público Juramentado. En 1952 se reorganizó nuevamente la carrera manteniéndose la materia en el año e intensidad anotados, situación académica vigente para cuando se expide el decreto 2373 de 1956, que exigió el título de contador juramentado para poder ser inscrito como tal. Nótese que en este decreto se introdujo la expresión "técnica de interventoría de cuentas" siendo que en las universidades y escuelas de comercio, por virtud de normas legales, se enseñaba auditoría. De acuerdo con el numeral 2o. de su artículo 11, quienes no tuvieran título universitario deberían presentar exámenes, entre otras cosas, sobre "auditoría e intervención de cuentas".

Como consecuencia de la ley 145 de 1960 se organizó la Facultad Nacional de Contaduría, cuyo plan de estudios fue fijado por el decreto 2116 de 1962, el cual incluyó la materia de "Auditoría: Control Interno" con tres horas semanales durante el tercer año, la de "Auditoría: Procedimientos de informes" con tres horas semanales durante el cuarto año, acompañada de las cátedras de "Interpretación y Análisis de Estados Financieros", también con tres horas y la de "Muestreo Estadístico" con dos horas a la semana.

Al incorporar las facultades de contaduría a las universidades se regularon los requisitos de grado, previéndose un examen preparatorio de Auditoría, mediante el decreto 1941 de 1965.

En 1980 el decreto 80 organiza el sistema de educación postsecundaria. El artículo 18 estableció que dentro de parámetros legales las instituciones de

educación superior son autónomas para desarrollar sus programas académicos y de extensión o servicio.

Para 1987 existían 68 programas realizados en el área contable aprobados por el ICFES. 37 de ellos a nivel de formación universitaria, dentro de los cuales un 6.14% se dedica al área de auditoría, lo que implica una intensidad horaria promedio de 15.21 horas semanales (ANÁLISIS DE LA FORMACIÓN ACADÉMICA Y EL PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO COLOMBIANO, Leonor Rivera Medina, Nancy Pérez Toscano, María Consuelo Silva de Carrillo, Carlos Alfredo Fitzgerald Ruiz, Universidad Francisco de Paula Santander, Cúcuta 1987).

Por fortuna no puede decirse que la universidad colombiana se haya equivocado en responder en cuanto a la preparación del contador público, de cara a la posibilidad de que ejerza su profesión como revisor fiscal, ya que con apoyo en las técnicas de auditoría indudablemente podrá satisfacer las cargas impuestas a este órgano de vigilancia.

Pero lo anterior no quiere decir, en manera alguna, que no sea necesario reforzar en los programas de pregrado el estudio de la institución, paradójicamente desconocida luego de 60 años de existencia legal y no obstante la increíble cantidad de foros y documentos relacionados con ella. Queda por delante el reto de armonizar las enseñanzas técnicas con las normas legales, en la búsqueda de una más coherente y satisfactoria prestación de los servicios, como lo demandan los altos intereses cuya protección se le ha confiado. Y, lógicamente, la universidad está en la obligación de profundizar en la materia, creando maestrías y postgrados, que vengan a fortalecer a quienes actualmente ejercen el cargo y a crear una nueva generación de contadores públicos con mejores calificaciones para asumirla.

FINALMENTE, HACIA UNA INTERPRETACION SISTEMÁTICA

Muy pocos días después de emitida la citada circular conjunta, la Superintendencia Bancaria, al desatar un recurso presentado por un revisor fiscal, dijo:

"De ordinario lo que se pide a un auditor externo es determinar la razonabilidad de los Estados Financieros, y emitir un dictamen sobre los mismos. En su tarea el auditor ha de observar las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La aplicación de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados se impone al auditor, toda vez que el artículo 10 de la Ley 145 de 1960 obliga a todo contador a

expresar en su dictamen sobre el balance general si se siguieron en el curso de la revisión los procedimientos aconsejados por la interventoría de cuentas, expresión hoy desueta, que dice relación con aspectos que actualmente son parte de la disciplina de la auditoría.” (Resolución 3160 de septiembre 28 de 1989) (se subraya).

A su turno las comisiones legislativas, al evacuar las objeciones presidenciales al citado proyecto de ley 236-S (cuyo origen es una comunicación del entonces Ministro de Desarrollo Económico), respecto a la glosa fundada en la utilización de la expresión normas de auditoría, expresaron:

“... d) No advierte el señor Ministro que los procedimientos están señalados en las normas; por consiguiente la objeción que propone resulta inane. ...” (ANALES DEL CONGRESO números 137 de 1989- y 166 -diciembre 13 de 1989).

Copia de este documento, en su versión de enero de 1990, fue anexada a una consulta que el suscrito formuló a la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Bancaria y la Comisión Nacional de Valores (radicación 001302 de enero 16 de 1990, Supersociedades), mediante la cual se solicitó “... informarme cuáles son los procedimientos aconsejables por la técnica de la interventoría de cuentas.”, petición que a la fecha aún no ha tenido respuesta.

En marzo 15 de 1990, las tres entidades autoras de la circular de septiembre de 1989, previas algunas reflexiones, aprobaron un modelo de dictamen presentado por el Contador Público Gabriel Suárez Cortés, en el cual se dice:

“... Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales incluyen el uso de los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas. ...” (Véase oficio 011377 de la Superintendencia Bancaria, suscrito por las tres entidades).

Tenemos la esperanza de que con los planteamientos antecedentes quede abierta la puerta para interpretar en forma sistemática, armónica, toda la legislación nacional, incluida la que está por venir. Ya con tranquilidad puede observarse un lento pero constante madurar de la profesión, siempre evolucionando y escudriñando, generando nuevas normas y principios, que, como es apenas lógico, van siendo recogidas tarde que temprano en normas técnicas, las cuales, a su vez, terminan ocasionalmente revestidas de legalidad.

Porque no se debe con base en el terrible problema de la falta de diligencia profesional, ni en los problemas generados por la falta de claridad de las funciones que le corresponden, ni en la consecuente falta de recursos asignados, ni en el permanente cuestionamiento sobre la independencia real de los revisores fiscales, declarar en quiebra o incapacidad una teoría científica, largamente probada en los más diversos países, que, por el contrario, avanza inexorablemente en la construcción de herramientas para mejorar la capacidad del contador público de entender los entes contables y establecer la veracidad de sus estados financieros.

Aunque no resulta lícito ni científico comparar unos procedimientos con un cargo y a pesar de que la revisoría fiscal incluye pero no se limita a una auditoría de estados financieros, fuerza reconocer, como sucede en otras legislaciones, que la nuestra está inspirada en una idea de control integral, entendido como aquel que no se limita a los asuntos contables, sino que se extiende sobre la totalidad del quehacer empresarial, cerciorándose de la regularidad de los más diversos asuntos. Pues la revisoría bien puede entenderse como la suma de lo que en otras latitudes vienen a cubrir las juntas de vigilancia y los censores de cuentas, esquema que por cierto y en contra de lo que pudiera pensarse no es exclusivo de nuestro país. Leamos las palabras del Profesor Joaquín Garrigues:

"... En la mayoría de las legislaciones se prevé el funcionamiento de un órgano que examine y censure la gestión de los administradores, supliendo en este aspecto a la junta general, que no está capacitada para una labor constante y competente de fiscalización, dado el gran número de personas de que se compone y a los largos plazos que median entre sus reuniones.

Históricamente, la fiscalización de los administradores se ejercía por los grandes accionistas que formaban un Consejo asesor de los directores de la compañía. Pero se trataba de un órgano de coadministración y no de un órgano de estricta fiscalización. Esto explica que el Consejo de administración moderno, compuesto también por los grandes accionistas de la sociedad, desempeñe hoy funciones fiscalizadoras frente a los que en realidad llevan la gestión de la sociedad (administradores - delegados, directores generales, gerentes, etc.). El Consejo de administración de tipo francés o el board of directors del derecho anglosajón son, por consiguiente, tanto órganos de administración como órganos de inspección.

Frente a este sistema de administración y fiscalización encomendadas a un mismo órgano está el sistema de separación en órganos distintos de la gestión y dirección de los negocios y de su fiscalización. A este sistema responde el derecho germánico con su distinción entre la dirección (Vorstand) y el Consejo de Vigilancia (Aufsichtsrat). Sin embargo, la separación de funciones tampoco es completa en este sistema, ya que el Consejo de Vigilancia participa activamente en la administración de la sociedad e incluso llega a ejercer funciones representativas de ella en casos excepcionales (ejecución de negocios jurídicos con los miembros directivos e intervención en los pleitos contra ellos). La labor de control se complementa en Alemania con los informes y certificados que sobre los balances de cierre de ejercicio emiten unos revisores elegidos entre los Wirtschaftsprüfer, censores profesionales de cuentas.

En la legislación francesa tradicional el órgano de inspección actúa exclusivamente en el terreno de la contabilidad. La ley de 1867 atribuyó a los llamados "comisarios de vigilancia", "comisarios de cuentas" o "censores", la misión de presentar un informe a la junta general sobre la situación de la sociedad, sobre el balance y sobre las cuentas formuladas por los administradores. Un sistema parecido es el sistema inglés de los "Auditors", establecido por la ley de 1908, que subsiste en las leyes de 1948 y 1967. Es característico del sistema inglés que el control de las sociedades anónimas se ejerza desde el exterior por personas pertenecientes a asociaciones de expertos de gran solvencia técnica y moral (Chartered Accountants). Esta orientación, también presente con matices propios en el Derecho de los Estados Unidos, ha encontrado últimamente acogida en la reforma del régimen jurídico de las sociedades mercantiles francesas operada por la ley de 1966 y sus disposiciones complementarias sucesivas, entre las cuales deben citarse, por su especial relevancia en el tema aquí considerado, los Decretos de 23 de marzo de 1967 y de 12 de agosto de 1969 (sobre la nueva ordenación de los comisarios de cuentas en Francia V. GUYON Y COQUEREAU, Le commissariat aux comptes, Paris, 1971).

El sistema de la ley española se inspira preferentemente en el modelo representado por la legislación francesa tradicional (anterior a la reforma de 1966), porque la mentalidad a la que respondían ambas era opuesta a la intervención de personas extrañas a la sociedad en la fiscalización de sus cuentas. Pero se aproxima en cierta medida a la orientación del sistema inglés, al prever en determinados casos la intervención del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, como organismo independiente de carácter técnico en contabilidad, y cuya competencia ha sido reconocida en otras ocasiones por el poder público. ...” (COMENTARIO A LA LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS II, Joaquín Garrigues Rodrigo Urra, Imprenta Aguirre, Madrid 1976, páginas 467 a 469).

Tan variados matices, desde un órgano administrador y fiscalizador, hasta aquel limitado a las cuestiones contables, también fue advertido por Felipe de Solá Cañizares:

“... Las facultades y deberes de los comisarios varían según las legislaciones. Generalmente sus funciones son permanentes, pero en algunos países se limitan al examen del balance y cuentas...” (TRATADO DE SOCIEDADES POR ACCIONES EN EL DERECHO COMPARADO, Tipográfica Editora Argentina S. A., Buenos Aires 1957, Tomo III, páginas 206 y 207).

Y para abundar, citemos al Profesor Joaquín Rodríguez Rodríguez:

“... De esta breve exposición de derecho extranjero pueden deducirse las siguientes conclusiones generales:

En primer término, destaca la existencia de un grupo de países en los que los Códigos de Comercio, o las leyes especiales, regulan un órgano especial de vigilancia en el seno de las sociedades anónimas; así, en Alemania, Bélgica, Francia, Holanda, y muy recientemente en el Brasil. Enfrente, hallamos otro grupo de legislaciones en las que no hay órgano de vigilancia, aunque exista en la práctica, regulado por usos más arraigados (España).

En los países en que el consejo de vigilancia está legalmente estructurado, vemos que en unos funciona como órgano individual, mientras que en otros se trata de un

órgano colegiado. Italia era un ejemplo del primer caso; Alemania lo es del segundo.

Por otro lado, vemos cómo en unos países el consejo de vigilancia tiene sus actividades estrictamente limitadas a una revisión contable, como ocurre en Austria, en Inglaterra y en Suiza. En tanto que en otros la función de vigilancia se extiende a toda la actuación de los administradores. ...” (TRATADO DE SOCIEDADES COMERCIALES, Tomo II, Quinta Edición, Editorial Porrúa S. A., México 1977, página 151).

Aceptando pues que en Colombia se debe ejercer una revisión integral, no por ello debe olvidarse que tal función está encomendada a los contadores públicos, expertos en cuentas y no necesariamente en otros menesteres. Porque fue el legislador el que consideró que con sus propias herramientas bien podían cubrir la totalidad de las tareas encomendadas al fiscal.

En nada pugna la idea de que si bien el examen de los estados financieros debe reforzarse en tomo a su fecha de cierre, que al fin y al cabo determina la época a la cual se extiende el dictamen, con que a lo largo del ejercicio se realicen pruebas para contribuir a la formación de la opinión, al paso que se examinen otros asuntos con criterio de permanencia y oportunidad. Porque estos atributos no están esencialmente unidos a los principios de auditoría, pero no se oponen a ellos, y son practicables cuantas veces se quiera y con la profundidad y alcance que demanden las circunstancias. Que en ciertos casos no se haga así, no significa que no pueda hacerse, ni mucho menos que se estarían aplicando indebidamente.

Pues a poco adentrarse en el estudio de las normas de auditoría se descubrirá que con ellas pueden responderse todos los objetivos y varias cosas más. Es que:

- 1) Recurren a una técnica de tal manera flexible, que sin lugar a dudas con ellas son verificables asuntos de naturaleza no contable.
- 2) Están inspiradas, en todos los casos, en el respeto de las legislaciones locales y admiten expresamente las estrechas relaciones entre la contabilidad y el marco legal en que se desenvuelve quien la lleva.
- 3) Admiten diversos grados de profundidad, desde el simple examen de un componente de los estados financieros, hasta la totalidad de ellos o los correspondientes a un grupo de compañías.
- 4) Aportan reglas claras para auditar asuntos tales como el control interno o la calidad de los trabajos o la valuación del grado de eficiencia.

5) Descansan en postulados científicos de amplio espectro, de aplicación universal para diferentes profesiones, como en los axiomas estadísticos.

6) Son aplicables a las más diferentes industrias y clases de personas morales, como puede verse, entre otros, en el Manual de Intervención de Cuentas del Gobierno en los Países en Desarrollo, elaborado por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de NACIONES UNIDAS en 1978.

7) Establecen claros principios de supervisión y documentación de los trabajos, permitiendo, de contera, una fácil evaluación de sus resultados.

Así podríamos seguir enumerando sus bondades, mas ello rebasa los objetivos de este escrito. Baste con saber que interpretándolas junto con las normas legales son suficientes y objetivas.

Finalmente, como ya tuvimos oportunidad de indicarlo, los procedimientos no son más que el método de aplicar principios, conocimientos y actitudes que son los que dan a aquellos un sentido y utilidad. Porque de qué serviría todo un mar de pruebas sin independencia, preparación, diligencia y criterio profesional?