

Control Interno y Revisoría Fiscal

C.P. Horacio Aguiar Jaramillo

Ex decano de la Facultad de Ciencias Económicas
de la Universidad de Antioquia y ex director de la Oficina
de Control Interno de la misma universidad

RESUMEN:

En este artículo se enfoca la revisoría fiscal desde el punto de vista del control interno, entendiéndose por éste, el que se da la misma empresa para que los procesos y las personas conduzcan hacia el logro de los objetivos organizacionales.

La revisoría fiscal requiere de una disposición activa y crítica, por ello, su labor de vigilancia agrupa un conjunto de actividades que el autor del artículo relaciona con suficiente detalle; para, por último, llegar a la conclusión que las debilidades observadas, si son importantes y afectan los estados financieros, deben informarse en el dictamen correspondiente, pero si no es del caso, deben presentarse en un informe separado dirigido al máximo órgano del ente.

PALABRAS CLAVE: revisor fiscal, revisoría fiscal, control interno, dictamen del revisor fiscal, informes del revisor fiscal, actividades de vigilancia.

Control Interno y Revisoría Fiscal

No obstante que el control interno (el que se da la misma empresa para que los procesos y las personas se conduzcan hacia el logro de los objetivos organizacionales, diferente del que le imponen desde afuera las normas legales, los organismos del Estado, etc., para lograr los objetivos del bienestar colectivo) es una fase del encargo administrativo, todavía quedan gerentes que ante los errores y actos deshonestos que producen pérdidas de recursos de la organización, preguntan, qué, entonces, para qué diablos existen los revisores fiscales, qué tanto le cuestan a la empresa. Obviamente, que tal afirmación procede del desconocimiento de lo que comporta el proceso administrativo o de pretender lavarse las manos, buscando los responsables donde no están.

Pero si estos desenfoces o salidas en falso deben criticarse, también deben serlo las de los revisores fiscales que se hacen los desentendidos, dando a entender que el problema no es de ellos, como parte de inveterada y dañina estrategia (para el profesional y para la profesión) de eludir hasta las más obvias responsabilidades. Al menos es lo que muchos interesados perciben con expresiones, usadas en los informes de estos profesionales, como: “el estudio del control interno se hace para tener una base para determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría”; “mi estudio del control interno no descubriría necesariamente todas las debilidades del sistema” o “al considerar la efectividad de cualquier sistema de control interno hay que tener en cuenta ciertas limitaciones que le son inherentes”.

Cualquiera, entonces, podría tener dudas de si se hizo un examen inteligente y suficiente, para familiarizarse, comprobar y opinar sobre la efectividad de los controles.

No puede olvidarse que uno de los pilares de la confianza de la comunidad y del Estado en cualquiera profesión, llámese médico, abogado, contador, etc. es que desde la teoría y desde la práctica responda por sus acciones. Por ello es por lo que a las profesiones (no así a los oficios) le son inherentes las normas de ética y las consiguientes sanciones cuando éstas se violan.

Si bien el informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (USA 1992), conocido como el informe COSO precisó que los

responsables directos del control son los directivos, la administración y el personal de la organización. En Colombia las normas legales les han asignado a los revisores fiscales deberes y funciones muy claras en el ámbito del control interno, entendido bajo los parámetros del informe COSO, como quiera que es el referente sugerido a los revisores fiscales por el Consejo Técnico de la Contaduría, según el Pronunciamiento No. 7.

Dichos deberes y funciones van más allá de servir como punto de partida para un programa de auditoría que es lo que ocurre en el escenario de la auditoría financiera.

En efecto, el artículo 207 del Código de Comercio, numeral 2, establece que los revisores fiscales deben “dar oportuna cuenta por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva, o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios”.

Este enunciado plantea una vinculación estrecha de la revisoría fiscal con la vigilancia de las entidades, la cual es bastante antigua, como lo menciona Guillermo León Martínez¹: “Los antecedentes históricos de la función de vigilancia de las sociedades, los encontramos primeramente en las grandes compañías Holandesas de Indias (Siglos XVII y XVIII), las mismas que, por estar formadas de una pluralidad de mercaderes propietarios de barcos, mercancías, etc., que al encontrarse imposibilitados para ejercer la supervisión directa y personalmente sobre su patrimonio, empezaron por encargar a personas elegidas entre ellos la vigilancia de sus bienes en común. Éstos, debido al volumen y las grandes distancias que tenían que recorrer, eran manejadas y administradas por otros grupos designados por los mismos dueños (E. Creel, C.P.T.) generalmente, contadores independientes”.

En el contexto de la revisoría fiscal no caben los informes verbales porque no quedaría constancia del cumplimiento de la función; tampoco son pertinentes los informes dirigidos a personal subalterno de la gerencia porque ellos no tienen la responsabilidad sobre el control ni tienen la autoridad para imponerlo. Y tampoco los informes pueden ser inoportunos, o sea que deben presentarse cuando todavía se pueda: prevenir el riesgo, evitar que se repitan los hechos y las prácticas dañinas, hacer las correcciones o instaurar acciones contra los responsables.

1. El devenir de la práctica contable en la era del capitalismo. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Nro. 28, marzo de 1996. p. 160-161.

Adicionalmente, los informes deben enviarse a un nivel suficientemente alto, para asegurar la acción apropiada.

Es necesario entender, de una vez por todas, que la revisoría fiscal requiere de disposición activa y crítica sobre un encargo administrativo, el cual para ser eficaz necesita de unos controles para prevenir, detectar o corregir los hechos indeseables, intencionales o no intencionales.

En conexión con el tema de las irregularidades, el revisor fiscal en su labor de vigilancia debe realizar las actividades siguientes:

1) Conocer las irregularidades potenciales

En este contexto es esencial, para cumplir el cometido, que el revisor fiscal sea una persona que esté alerta frente a la posibilidad de que ocurran tales hechos y mantendrá sus competencias para conocer las formas en que ellos se consumen, se encubren y se descubren, consciente de que éste es un mundo muy dinámico, por la distorsión de los valores, que requiere de constante actualización.

El revisor fiscal, por lo tanto, debe empezar por familiarizarse con las principales modalidades de errores y de irregularidades:

Violaciones a la Ley, los Estatutos y las normas internas

Omisión de registro

Registro erróneo

Cálculo erróneo

Procedimiento erróneo

Pérdida de documentos o registros

Omisión de documentos o registros

Desfalcos no cubiertos

Desfalcos encubiertos

Destrucción de documentos o registros

Inclusión de documentos falsos

Alteración de documentos o registros

Manipulación de estados y de informes

Abuso de confianza

2) Identificar y probar si están vigentes los controles claves o de mayor impacto.

El revisor fiscal debe ser un experto en controles, ningún otro profesional estará mejor preparado que él para precisar las fortalezas y debilidades del control interno, después de tener un dominio completo de los controles establecidos en la empresa, y muy particularmente de:

La cultura organizacional.

La estructura organizacional.

Las autorizaciones y la forma como se asignan las responsabilidades sobre el desempeño.

Los documentos y registros.

Los mecanismos de protección y conservación de los activos y registros.

Los informes generales y por excepciones.

Las revisiones y aprobaciones.

La vigilancia o monitoreo.

Con los elementos anteriores, el profesional debe determinar si la compañía tiene los controles necesarios para prevenir, detectar o corregir errores o irregularidades y, para esos controles, comprobar si se han seguido satisfactoriamente en cada tipo significativo de transacciones y de los activos resultantes, es decir, hacer pruebas de cumplimiento, las cuales deben responder las preguntas: ¿ Se están aplicando los procedimientos establecidos? ¿ Cómo se aplicaron? ¿ Quién los aplicó?

3) Luego de realizado lo anterior, del revisor se espera que dé aviso de sus hallazgos, es decir, de los actos ilegales, los actos contra las normas internas y las debilidades del control interno (los controles no existen, o no son los adecuados, o el grado de cumplimiento no dan una garantía razonable contra los errores o irregularidades), para que los responsables del rumbo de la empresa, esto es, la gerencia, la junta directiva o la asamblea o junta de socios, tomen los correctivos necesarios.

Así se concreta, durante el tiempo que antecede a la asamblea ordinaria de accionistas, la función permanente de vigilancia de los revisores fiscales, para cuya viabilidad tienen la autoridad de citar a reuniones a la junta directiva

y a la asamblea o junta de socios, si la gravedad o la urgencia del caso lo ameritan.

Adicionalmente, el numeral 3 del artículo 209 del Código de Comercio le exige al revisor fiscal presentarle a la asamblea o junta de socios un dictamen del control interno cuando dice: “ El informe del revisor fiscal...deberá expresar...si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que están en poder de la compañía”

A partir de lo anterior muchas preguntas pueden surgir para los profesionales acerca de la forma como pueden cumplir con este deber, por ejemplo:

- 1) ¿Pueden coexistir para una misma reunión del máximo órgano de la sociedad el dictamen de los estados financieros y otros informes?

La respuesta es que sí, y que, pese a la práctica, sería lo más adecuado. En efecto, no es accidental que el Código de Comercio en dos artículos, el 208 y el 209, se haya referido de manera independiente a ellos. Además, esto se corrobora con el concepto de estados financieros dictaminados consagrado en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995 y con el artículo 46 de la misma norma que al referirse a la rendición de cuentas de los administradores dice que éstos deben presentar a la asamblea o junta de socios “... los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el revisor fiscal...”(resaltado fuera del texto)

- 2) Si hay debilidades importantes (obviamente, las decisiones del profesional también deben estar gobernadas por la materialidad) que la asamblea o junta de socios deban conocer para no obrar como lo harían en otras circunstancias, ¿ cómo debe informarse ?

Creo que la respuesta es que esas debilidades deben informarse por separado al dictamen de los estados financieros (mediante informe dirigido al máximo órgano de la entidad), siempre que las debilidades no estén ligadas a la presentación razonable de ellos, en cuyo caso habría que informarlo también en el dictamen de los estados financieros, para disuadir al lector de hacer lo que en otro caso no haría. No sería correcto, por

ejemplo, que el dictamen de los estados financieros no dijera que es dudoso que ellos puedan contener todas las transacciones o que todas las transacciones sean reales. No puede olvidarse que uno de los objetivos del control interno es el de proporcionar una seguridad razonable respecto a la confiabilidad de la información financiera y que el dictamen comunica tal confiabilidad a los usuarios, por parte de un revisor fiscal, o a falta de este de un contador público independiente.

Con base en lo anterior, el dictamen de los estados financieros tendría un párrafo donde se describa, en forma completa, precisa y clara, la salvedad respecto al control interno. Y, a renglón seguido, la opinión calificada sobre los estados financieros, que debería ser con salvedad o con abstención si la incertidumbre planteada por el control interno es tan significativa y generalizada que no fuera apropiada una opinión con salvedades.

3) ¿Cuándo el control interno es adecuado o apropiado?

Cuando, después de hacer una auditoría de control interno, pueda concluirse que cumple con los parámetros legales o profesionales promulgados, que en nuestro caso serían los recomendados por el Consejo Técnico de la Contaduría:

A) Ambiente de control:

Que se refiere a las circunstancias físicas y morales en que está inmerso el control y es la condición sin la cual no hay una cultura del control.

B) Evaluación de riesgos:

Que consiste en la identificación y análisis de los hechos indeseados que puedan ocurrir, dando lugar a que no se alcancen los objetivos organizacionales.

C) Actividades de control:

Es decir, todos los mecanismos, las acciones y procedimientos realizados para proteger la organización contra los riesgos.

A veces estas actividades de control se confunden con el control interno, cuando apenas son una parte de él.

D) Información y comunicación:

La necesaria para conducir, administrar y controlar las operaciones.

E) Supervisión y seguimiento:

Que son las actividades para establecer que el control interno es efectivo en el curso normal de las operaciones.

La evaluación del control interno es una de las áreas más difíciles del trabajo de los revisores fiscales y, por tanto, requiere de mucho criterio y competencia.

Las implicaciones profesionales y sociales de la opinión sobre el control interno no parece que hayan sido debidamente sopesadas por la profesión en Colombia, pese a que es uno de los pocos países donde es obligatoria, y, por ello, no se procede con la debida prudencia en el énfasis que se da a su estudio y evaluación, y a la redacción de la opinión sobre el control interno, sabiendo que es posible que una sola falla del sistema, que no sea compensable con una fortaleza en otra área, haga que éste no sea adecuado, pero no se diga en la opinión, impidiendo que los accionistas o socios se formen los juicios correctos y decidan. Esto es más trascendental porque la opinión que exige la norma no es respecto al sistema sino a sus partes o divisiones.

Conclusión

El compromiso de los revisores fiscales con el estudio, evaluación y emisión de la opinión sobre el control interno obliga a efectuar una auditoría de él, conduciéndola con el cuidado de un profesional prudente que sabe que está frente a uno de los aspectos más difíciles de su trabajo y que tiene la obligación de informar las fallas que encuentre para que los usuarios se formen un juicio recto sobre la forma como la gerencia ha realizado el encargo administrativo.

Si las debilidades son importantes y afectan los estados financieros, deben informarse en el dictamen correspondiente, pero si no es el caso, deben presentarse en un informe separado dirigido al máximo órgano del ente, pudiendo ser: un informe con abstención de opinión (si el alcance del estudio y las pruebas no permitieron formarse una opinión); un informe favorable pero con aspectos que deben mejorarse o corregirse; un informe con salvedades indicando las debilidades; o un informe adverso indicando las debilidades en que se sustenta.

Frente a las dificultades que el tema comporta, las universidades tienen una gran responsabilidad en la formación de personas altamente competentes en la auditoría del control interno, y en la investigación de estos temas, para que no importemos, sin beneficio de inventario, tecnologías.

Los profesionales deben comprometerse con la educación continuada como única forma de responder a las necesidades de un mundo cambiante en un tema complejo como el control interno.

Bibliografía:

- Mautz y Sharaf, La filosofía de la auditoría, Ecasa Editores, 1981.
Sierra y Orta, Teoría de la auditoría financiera, Mc Graw Hill, 1996.
COSO, Control Interno, ECOE Ediciones, 1997.
Consejo Técnico de la Contaduría. Pronunciamientos.
Revistas Contaduría Universidad de Antioquia.

Diciembre de 2001