

Nuevos Paradigmas de la Revisoría Fiscal

C. P. Jaime Obando Cárdenas

Contador Público Universidad de Antioquia.

Especialista en Revisoría Fiscal de la Universidad de Medellín.

Director de Control Interno

del Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid.

Miembro del Comité Interinstitucional de Control Interno de Antioquia.

RESUMEN

La complejidad de las organizaciones de hoy exige a la institución de la revisoría fiscal adoptar nuevos pensamientos sobre las relaciones que se presentan en ellas con sus entornos, y su responsabilidad con respecto al interés común. La Revisoría Fiscal como agente inhibidor del exceso de poder, deberá actuar para el interés común ampliado, considerando los diversos actores tanto internos como externos de la organización. Así mismo, deberá concebir a la organización como un sistema integrado de diversos subsistemas, donde los individuos encarnan diferentes intereses y crean poder para satisfacerlos. Estos nuevos escenarios obligan a pensar en una institución competente y con capacidad de responder a su marco regulativo, mediante la concepción de la *fiscalización integral*.

PALABRAS CLAVE: derecho de fiscalización, interés común, interés común ampliado, poder, intereses, control, exceso de poder, complejidad, sistema, fiscalización integral.

Nuevos Paradigmas de la Revisoría Fiscal

La institución de la revisoría fiscal

Hoy iniciado el siglo XXI, después de haber recorrido más de un siglo las primeras apariciones en Colombia de aspectos regulativos sobre la institución de la Revisoría Fiscal¹, llamados sus actores, en su orden, “Inspectores”², Comisarios y luego Juntas de Vigilancia, para luego llegar a la denominación de Revisoría Fiscal, ella sigue cumpliendo un papel preponderante con su actuación frente a lo que podríamos denominar la *profesionalización del derecho de fiscalización*, el cual es intrínseco al acto societario y extrínseco a las relaciones entre los diferentes actores tanto internos como externos de la organización, y dentro de estos, el Estado, el cual debe velar por el crecimiento económico y social, pues las organizaciones son producto de las relaciones sociales y generadoras de riqueza, que expresada en capitales, quiérase o no, se convierte en producto social, independientemente de como éste se distribuya, lo último dependiendo de la forma como se materialice el poder, para la búsqueda de satisfacer los diferentes intereses.

El *derecho de fiscalización*, tal y como lo expresa el tratadista Hernán Villegas Sierra, es un “derecho de los socios en todas las formas asociativas de informarse sobre la marcha de los negocios sociales y de intervenir de algún modo en el control de la actividad social, constituye elemento necesario de toda asociación, que emana de la naturaleza misma del contrato social, si bien la forma de ejercerlo y las facultades que él comporta varían según la especie o tipo de sociedad”³. Continúa planteando el autor que dicho derecho, “Dentro de una concepción amplia del derecho de fiscalización que tienen los asociados en orden a la correcta ejecución del contrato social, pueden incluirse todas aquellas facultades que se dirigen a lograr que la actuación de los administradores se mantenga dentro de los cauces normales determinados por las normas estatutarias y legales; que las decisiones de la junta de socios se ajusten estrictamente a la legalidad; que el interés común no se menoscabe

-
1. Bermúdez Gómez, Hernando. Marco Conceptual del la Revisoría Fiscal. Tendencias Actuales de la Profesión Contable en Colombia, VIII Simposio Contaduría Pública, Universidad de Antioquia, Septiembre 1996 .
 2. Cardona Arteaga, John. Revista Contaduría Universidad de Antioquia Nro. 12, marzo 1998, pag. 33.
 3. Villegas Sierra, Hernan. De la Sociedad de Responsabilidad Limitada, 2ª Edición, Temis S.A. Santafé de Bogotá, 1987. Pag. 267.

por el juego de los intereses personales de algunos socios en particular; y en fin, que se mantengan sustancialmente las bases generales que fueron determinantes de la asociación”⁴. Dice además, que en el ámbito general de fiscalización se agrupan, “a pesar de su aparente heterogeneidad, los derechos de inspección propiamente, de control, las llamadas facultades de la minoría y el derecho de receso. Algunos de estos derechos y los mecanismos establecidos para su ejercicio constituyen en cierta forma, como anota un autor, verdaderas válvulas de seguridad del sistema de las sociedades”⁵.

Hoy el *derecho de fiscalización de los socios*, con el crecimiento de las organizaciones y el reconocimiento de su complejidad⁶, el cual ha tenido exclusiva aplicación a los socios para su interés común, es superado por una nueva concepción, donde los intereses no son encarnados solamente por los propietarios del capital, sino también, por la misma organización, la gerencia, los trabajadores, los otorgantes de crédito, los acreedores, los proveedores, la comunidad y el Estado, lo que amplía de manera radical, la forma de concebir el *interés común*, y obliga a que dicho derecho se materialice por un actor o actores que posean las competencias esenciales para actuar con propiedad frente a los intereses tanto internos como externos de las organizaciones, pues éstas son escenarios permanentes de intereses, confrontación de poderes y desarrollo de controles para la inhibición de los excesos de éstos, aspectos esenciales de la complejidad de las organizaciones de hoy. El Estado no ha sido, ni será un actor más en la organización, pues él tiene sus propios intereses y le corresponde regular las relaciones entre los individuos, entre éstos y sus organizaciones, entre sus organizaciones, entre él y los individuos, y entre él y las organizaciones.

La revisoría fiscal como inhibidor del exceso de poder

Son muchas las opiniones que sobre el control se han planteado, pero no se ha podido configurar un saber efectivo sobre dicho concepto. Todos ellos se fundan en las tradiciones, factor que ha impedido un acercamiento lógico a este fenómeno que ha sido parte de la cotidianidad del hombre. “El hombre que guía el automóvil cuando se dirige al trabajo, la dueña de la casa que atiende al silbato de la olla a presión, el alumno a quien se reprende por obtener una nota baja en el colegio, el

4. Idem.

5. Idem.

6. Morin Edgar. Introducción al Pensamiento Complejo. Ed. Gedisa S.A., Barcelona, 1996 .

menor a quien se impide entrar a una película permitida solamente para adultos, están, todos ellos, ejerciendo función de agentes activos o pasivos de una actividad de control”⁷.

Una mirada al control desde lo antropológico, identifica el control en relación con los intereses y el poder. Esta tiene que ver con los intereses que los diferentes actores buscan satisfacer en las organizaciones y por ende en la sociedad, y el poder, o sea, la capacidad que tienen para que otros hagan los que ellos quieren.

En la introducción al libro de Michel Foucault, “Un Diálogo sobre el Poder”, se presenta la clasificación de Gilles Deleuze de ciertos postulados que son cuestionados con el fin de lograr un análisis sobre el poder y de construir un nuevo pensamiento para identificar el funcionamiento de sus relaciones.

Estos postulados son:

1. “Postulado de la Propiedad: El poder no se posee, se ejerce. No es una propiedad, es una estrategia: algo que está en juego.
2. Postulado de la Localización: El Estado no es el lugar privilegiado del poder; su poder es un efecto de conjunto.
3. Postulado de la Subordinación: El poder no es una mera superestructura - toda economía presupone unos mecanismos de poder inmiscuidos en ella-. Hay que abandonar el modelo de un espacio piramidal trascendente por el de un espacio inmanente hecho de segmentos.
4. Postulado del Modo de Acción: Hay que sustituir la imagen negativa del poder (oculta, reprime, impide...) por una positiva: El poder produce. Y produce lo real, a través de una transformación técnica de los individuos que en nuestra sociedad recibe un nombre: normalización.
5. Postulado de la legalidad: Debe entenderse la ley, no como aquello que escinde limpiamente dos dominios (legalidad /ilegalidad), sino como un procedimiento por medio del cual se gestionan diferentes órdenes de ilegalismos. La ley no es un estado de paz. No es la carta otorgada por el nuevo soberano el día de su victoria. Sino la batalla perpetua: El ejercicio actual de unas estrategias”⁸.

7. Proyectos de desarrollo, planificación, implementación y control. Volumen 1 Banco Interamericano de Desarrollo. Página 213.

8. Michel Foucault, Un Diálogo Sobre El Poder, Pag. V.

Los anteriores postulados conforman una nueva dimensión filosófica sobre el poder y abandonan opiniones tradicionales sobre éste, para dar paso a unas nuevas concepciones sobre el funcionamiento de las relaciones de poder. Cada uno de estos postulados presenta implícitamente nuevas dimensiones para el entendimiento de los intereses de los actores en la sociedad, y por ende, en las organizaciones.

Esta visión nos permite entender el control como la *Limitación al ejercicio del poder establecido por un agente social a otros agentes sociales*, materializando los postulados dentro de este nuevo pensamiento.

La organización como un *escenario de confrontación de poderes, donde las relaciones se guían por un interés común*, deberá ser entendida como un elemento del gran sistema social y que, por ende, en ella misma, se mirará el *Poder como un efecto de conjunto, un espacio inmanente hecho de sistemas internos, donde el poder produce, a través de una transformación técnica de los individuos: normalización, donde la ley se debe entender como una batalla perpetua: El ejercicio actual de unas estrategias.*

El control es un concepto que se desarrolla a partir del poder y de los intereses de los agentes sociales que interactúan en la organización. El poder es el dominio y la capacidad de hacer que otros se comporten de una manera deseada para el logro de una Visión y Misión organizacionales, que tendrá que considerar su permanencia, rentabilidad y crecimiento. Este papel lo cumple el gerente, como empoderado. Así mismo, el poder tiene que ver con la autoridad, la cual puede ser originada en la fuerza, la riqueza o el conocimiento. Al ejercer el dominio o autoridad se busca lograr unos intereses, alcanzar unas ventajas y satisfacer unas necesidades. El poder lo encarnan los actores: los propietarios, la gerencia, los trabajadores, los otorgantes de crédito, los proveedores, los consumidores, la propia organización, la comunidad y el Estado. El poder no tiene presencia real o física, pero en él están representados los intereses.

Cada agente social encarna sus intereses específicos, en ocasiones complementarios y en otras, contradictorios, buscando la satisfacción de sus propias necesidades que el autor Maslow, categoriza en necesidades primarias y secundarias. Las primeras, relacionadas con lo fisiológico y la seguridad, y las segundas, con lo social, autoestima y autorrealización. Los intereses de los individuos que buscan la satisfacción de sus necesidades, adheridos a las organizaciones a las que sirven, están relacionados con: interés de rentabilidad, reconocimiento del trabajo, remuneración, bienestar, sostenibilidad, cumplimiento de pagos, ambiente sano,

mantenimiento del empleo, calidad y precio de los productos, estabilidad de la economía y tributos.

La organización como escenario de confrontación de poderes, solamente podrá lograr su permanencia en la medida que se construya un comportamiento guiado por el interés común ampliado, que resuelva los conflictos que se presentan entre los agentes que la conforman de tal forma que inhiba su destrucción. Cada uno de los poderes tiene sus empoderados que luchan por el logro de sus intereses. Se necesita entonces una estructura de fiscalización que limite el exceso de poder de los diferentes agentes sociales.

En el siguiente cuadro se presentan algunos de los agentes de poder y los intereses que los motivan a pertenecer a la organización. A cada agente le corresponden sus propios intereses.

AGENTES DE PODER	INTERESES
PROPIETARIOS MINORITARIOS	RENTABILIDAD
PROPIETARIOS MAYORITARIOS	CONTROL DE LA ORGANIZACIÓN Y RENTABILIDAD PARA EL CRECIMIENTO
GERENCIA	RECONOCIMIENTO A SU GESTIÓN
TRABAJADORES	ESTABILIDAD, BIENESTAR, SEGURIDAD SOCIAL, REMUNERACIÓN
OTORGANTES DE CRÉDITO	SEGURIDAD DE SUS COLOCACIONES
PROVEEDORES	CUMPLIMIENTO DE PAGOS
CONSUMIDORES	CALIDAD Y PRECIO DE LOS PRODUCTOS OFRECIDOS
LA PROPIA ORGANIZACIÓN	SOSTENIBILIDAD
LA COMUNIDAD	AMBIENTE SANO, MANTENIMIENTO DEL EMPLEO
EL ESTADO	ESTABILIDAD DE LA ECONOMÍA, TRIBUTOS

La Revisoría Fiscal, como institución, deberá actuar para el interés común ampliado, el cual se caracteriza por la identificación de unas nuevas interrelaciones tanto internas como externas de la organización, producto de su misma complejidad, la cual ha evolucionado. A su vez, exige reorientar los campos de acción de la fiscalización para cumplir el papel que el Estado, los propietarios, los acreedores, los otorgantes de crédito, los proveedores, los consumidores, los clientes y la comunidad exigen de ella.

Estas nuevas condiciones imponen a la Revisoría Fiscal apropiarse de un concepto amplio de fiscalización, pues no puede seguir entendiéndose como el inhibidor del exceso de poder para el interés común restringido al de los propietarios del capital. A su vez, obliga a que ella trascienda su campo de acción de fiscalización específico de los eventos financieros, y considere los diferentes subsistemas organizacionales y las interactuaciones de éstos con el entorno de la organización. Para ello, deberá crear y apropiarse de nuevos instrumentos para la *fiscalización integral* de tal forma que pueda dar cuenta de la manera como el estratega implementa y evalúa su estrategia, realiza y evalúa su gestión y los resultados, esto, sin abandonar la fiscalización al cumplimiento regulativo e impacto al medio ambiente. Para ello, deberá reconocer en el control un hecho inherente al hombre, pues éste ha venido comprendiendo con el desarrollo del concepto sistémico todas las interrelaciones que él tiene con la naturaleza y como ser social. Que el poder y el control hacen parte del hombre. Que la organización como un sistema social y técnico, donde existen múltiples propósitos, funciones e interrelaciones internas y externas, no escapa al poder y al control, como elementos del mismo hombre.

Importancia del pensamiento sistémico para la fiscalización integral

Entender la complejidad de las organizaciones exige comprender el concepto sistema. Fue Ludwiig Von Bertalanffy, biólogo e investigador alemán, quien concibió y desarrolló la Teoría General de Sistemas, sus métodos e implicaciones, su estructura conceptual, sus principios fundamentales y la aplicación de dicha teoría a los organismos vivos y a la organización social. Hoy, dicha teoría se ha adoptado por la mayoría de las áreas del conocimiento, enriqueciendo los desarrollos teóricos de las diferentes ciencias y disciplinas.

Son muchas las definiciones del concepto sistema que se pueden encontrar en los tratadistas. Una de ellas, que podemos traer aquí, es la siguiente: “**complejos de elementos en interacción**”⁹. Pero más que definiciones, de lo que se trata, es de penetrar la complejidad de los fenómenos, ya sean estos, físicos, biológicos, sociales etc. Fenómenos, que están relacionados con realidades humanas, dado que ellas existen en la medida en que el hombre las percibe, las encara y busca superar con el fin de satisfacer sus necesidades e intereses.

El universo está formado por un conjunto de sistemas, a su vez, todos ellos interrelacionados e interactuantes. Conocer los sistemas implica identificar las leyes y principios de cada uno de sus elementos, pero ello no es suficiente para conocer el universo en su totalidad, es necesario, además, conocer las cualidades y las propiedades del todo. Edgar Morin, en su tratado sobre el “**Pensamiento Complejo**”¹⁰ identifica cuatro etapas de la complejidad, mediante el siguiente ejemplo:

“Tomemos una tela contemporánea. Ella utiliza fibras de lino, de seda, de algodón, de lana, de colores variados. Para conocer esa tela, sería interesante conocer las leyes y los principios que conciernen a cada uno de esos tipos de fibras. Sin embargo, la suma de los conocimientos sobre cada uno de esos tipos de fibras que constituye la tela es insuficiente para, no solamente conocer esa nueva realidad que es el tejido, es decir, las cualidades y las propiedades de esa textura, sino también para ayudarnos a conocer su forma y su configuración.

Primera etapa de la complejidad: tenemos conocimientos simples que no ayudan a conocer las propiedades del conjunto. Una constatación banal que tiene consecuencias no banales: la tela es más que la suma de las fibras que la constituyen. *Un todo es más que la suma de las partes que lo constituyen.*

Segunda etapa de la complejidad: el hecho de que hay una tela, hace que las cualidades de tal o cual tipo de fibra no puedan explicarse plenamente en su totalidad. Esas cualidades son inhibidas o virtualizadas. *El todo es, entonces, menos que la suma de las partes.*

9. Bertalanffy, Ludwing Von. Teoría General de Sistemas. Fondo de Cultura Económica, 1994, Pag. 33.

10. Morin Edgar. Introducción al Pensamiento Complejo. Gedisa, 1990, Pag. 121.

Tercera etapa: esta etapa presenta dificultades para nuestro entendimiento y nuestra estructura mental. *El todo es más y, al mismo tiempo, menos que la suma de las partes.*

En esta tela, como en toda organización, las fibras no están dispuestas al azar. Están organizadas en función de un canvas, de una unidad sintética en la que cada parte contribuye al conjunto. Y la tela misma es un fenómeno perceptible y cognoscible, que no puede ser explicado por ninguna ley simple”.

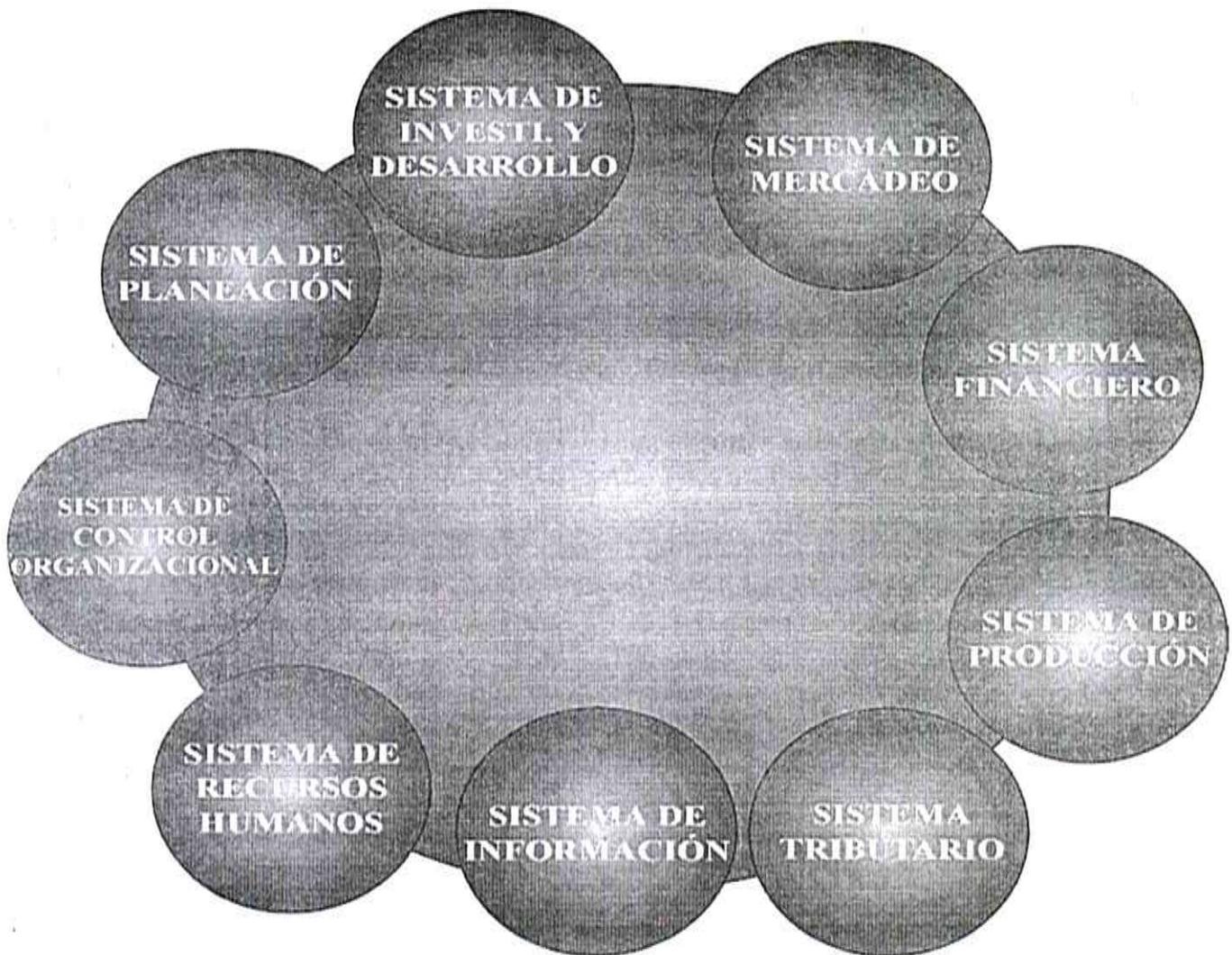
Enfrentamos, pues, un concepto complejo, pero que nos permite entender no solamente las partes que componen el todo, sino también, la forma como ese todo está en las partes. En conclusión, el concepto de sistema obliga conocer las partes que componen el todo, las interactuaciones entre los elementos o partes que lo componen, y el todo como fenómeno perceptible y cognoscible.

El pensamiento sistémico nos ayuda a entender los diferentes fenómenos con el fin de modificarlos para la permanencia y crecimiento de la humanidad. Peter Senge, en la Quinta Disciplina¹¹ define el pensamiento sistémico como un *“Marco conceptual, un cuerpo de conocimientos y herramientas que se ha desarrollado en los últimos cincuenta años, para que los patrones totales resulten más claros, y para ayudarnos a modificarlos...Suponen una visión del mundo extremadamente intuitiva..”*

El concepto sistema deberá entenderse como un conjunto de elementos interrelacionados que producen sinergia para el logro de un fin. La organización como sistema deberá ubicarse dentro de los sistemas abiertos: estos son caracterizados por su interacción constante con el ambiente (influye en él y también recibe su influencia), tiene capacidad de crecimiento, adaptación al ambiente y hasta autorreproducción en ciertas circunstancias ambientales; su estado actual, futuro o final, no está necesariamente determinado por su estado original o inicial, y compite permanentemente con otros sistemas. Así mismo, se deberá entender que la organización es un conjunto de sistemas. Cada uno de ellos se caracteriza por la naturaleza de sus elementos básicos: sus entradas, sus procesos, sus resultados y el sistema interno del *feedback* o retroalimentación. Encontramos en ella, el sistema

11. Senge, Peter M. La Quinta Disciplina. Granica, 1992. Pag.1.

de mercadeo; el financiero; el de investigación, desarrollo e innovación; organización; de recursos físicos; de recursos humanos; de producción; tributario; de información; de mirar oportunidades; y, por último, el sistema de control organizacional. En cada uno de ellos se identificarán sus entradas y dentro de éstas, necesariamente, las relaciones de poder y los intereses de los actores internos y externos de la organización. La red de intereses y el poder de decisión se irradiará en toda la organización para su permanencia, expansión, crecimiento y rentabilidad. El control organizacional, aplicado como sistema interno actuará de factor de entropía negativa en la organización, para neutralizar su propia destrucción. Gráficamente, podemos ver su composición así:



Esta complejidad es el escenario de la Revisoría Fiscal, la que deberá comprender para llevar a cabo sus acciones o estrategias de fiscalización, de lo contrario, estará limitada para realizar un juicio que responda al marco legal para el cual ha sido constituida.

La fiscalización a la estrategia, deberá considerar la coherencia entre la Visión y Misión de la organización, con los objetivos, proyectos y políticas. Deberá identificar las diferentes fuerzas que determinan las características del negocio en el cual se desenvuelve la organización, la fuerza de sus clientes actuales y clientes potenciales, la fuerza de los proveedores y la fuerza de los competidores tanto actuales como potenciales y sustitutos. Esto es, la forma como el estratega formula, ejecuta y evalúa su proceso de gerencia estratégica; si considera, por tanto, las oportunidades, amenazas, debilidades y fortalezas de la organización dentro del negocio, el establecimiento de las metas, el diseño de las políticas, la asignación de recursos y la motivación para la acción. Para todo ello, el Revisor Fiscal, deberá hacerse a los instrumentos que le permiten fundamentar el juicio sobre la manera como el estratega orienta e implementa sus acciones para la sostenibilidad, crecimiento y permanencia de la organización. Algunos de ellos, están siendo propuestos por los trabajos que el profesor Rafael Franco y otros autores, vienen presentando en el desarrollo teórico sobre la Revisoría Fiscal, algunos son: Matrices estratégicas, tableros de control, evaluación expost, listas de verificación, evaluación de estructuras, matrices de riesgo control, evaluación de procesos y estados de productividad global.

Igualmente, la Revisoría Fiscal deberá considerar la fiscalización a los grandes riesgos, la financiera, la del sistema de control organizacional, de cumplimiento, la tributaria, la de los sistemas de información y tecnologías de información (SI/TI), la ambiental y la social. En esencia, mirar la organización como un todo para derivar de allí la *fiscalización integral*.