

Fiscalización; génesis y contradicciones en su práctica social*

Carlos Alberto Muñoz Restrepo

Contador Público Universidad de Antioquia, Diplomado en docencia universitaria contemporánea y en tributaria, estudios de maestría en historia, y en revisoría fiscal y contraloría. Ex coordinador de investigaciones Contaduría Pública Rémington, miembro C-cinco. Ha sido docente en varias universidades de los departamentos de Antioquia y Boyacá.
investigaciondocente@yahoo.es

* Este documento es una versión revisada de la ponencia presentada en el XVI Congreso Colombiano de Contadores Públicos, Cali – Colombia.

FISCALIZACIÓN; GÉNESIS Y CONTRADICCIONES EN SU PRÁCTICA SOCIAL

Resumen: La fiscalización constituye una práctica social fundamentada en la función social del Estado de proteger el interés público; actúa sobre las organizaciones. Las organizaciones orientadas por el ánimo de lucro expresan una racionalidad contraria a la del Estado. La organización al competir en el mercado libre se orienta por la racionalidad económico financiera, formando sus decisiones a través de un agente con los intereses rentísticos del capital, quien los debe conservar tras la delegación asignada de la gestión. El capital detenta jurídicamente la elección de quién lo fiscaliza. Otra contradicción es motivada por la organización de la potestad disciplinaria en las actuaciones del fiscalizador. Los modelos de control han de ser compatibles funcionalmente con la práctica fiscalizadora; no es igual revisoría fiscal a auditoría externa en la preservación del interés público. Existen otros obstáculos, las condiciones del mercado, la sobre - oferta de enseñanza, y la estructura de la vigilancia profesional.

Palabras Clave: Control, Escuelas del Control, Revisoría Fiscal, Fiscalización, Auditoría, Contaduría Pública, Práctica Social Contable, Interés Público, Teoría Contable, Entidad.

"FISCALIZACIÓN"; GENESIS AND CONTRADICTIONS OVER ITS SOCIAL PRACTICE

Summary: The "fiscalización" constitutes a social practice which has its fundamentals in the State's social function, in order to protect the public interests; have an effect on the organizations. The organizations directed to the profit, express rationalism contrary to the State. When an organization is competing over the free trade is oriented by an economical and financial rationalism, making its choices using an agent with the rent interest of the capital, which has to preserve it after the assigned delegation of the management. The capital legally supports the choice of whom "fiscaliza". Another contradiction is organized because of the disciplinary authority over the "fiscalizador" actions. The control patterns have to be functionally compatible with the auditing practice; is not the same a "Revisoría Fiscal" than an external "fiscalizadora"- in Colombia - in order to the conservation of public interests. Therefore, other obstacles exist, the market conditions, the oversupply of teaching, and the professional surveillance structure.

Key words: Control, Control School, "Revisoría Fiscal", "fiscalización", Auditory, Public Accountancy, Social Accountancy Practice, Accountancy Theory, Entity.

CONTRÔLE FISCAL : GENÈSE ET CONTRADICTIONS DANS SA PRATIQUE SOCIALE

Résumé : le contrôle fiscal est une pratique sociale basée sur la fonction sociale de l'État de protéger l'intérêt public, et celui-ci agit sur les organisations. Les organisations orientées vers l'esprit de lucre montrent une rationalité contraire à celle de l'État. Etant donné que l'organisation doit concurrencer dans le marché libre, il faut qu'elle s'oriente vers la rationalité économique et financière, en prenant ses décisions à travers d'un agent avec les intérêts financiers du capital, qui doit à la fois les garder après la délégation affectée de la gestion. Le capital détient juridiquement l'élection de celui qui le soumet au contrôle fiscal. Une autre contradiction apparaît à cause de la disposition de la puissance disciplinaire dans les conduites du contrôleur fiscal. Les modèles de contrôle doivent être compatibles fonctionnellement avec la pratique de contrôle fiscal; « revisoría fiscal » et audit externe de comptes - en Colombie - sont deux concepts tout à fait différents dans l'intention de préserver l'intérêt public. Il y a des autres obstacles : les conditions du marché, la suroffre d'enseignement, et la structure de la surveillance professionnelle.

Mots clés : Contrôle, Écoles de Contrôle, Revisoría fiscal, Contrôle fiscal, Contrôle de comptes, Expertise Comptable, Pratique Sociale Comptable, Intérêt Public, Théorie comptable, Entreprise.

Fiscalización; génesis y contradicciones en su práctica social¹

Carlos Alberto Muñoz Restrepo

Primera versión recibida Agosto de 2006 – Versión final aceptada Octubre de 2006

*Dedicado a mi madre
¡A quien le debo la vida!*

I. Introducción

Este texto se basa en una revisión bibliográfica en el tema del control, busca sustentar en su interpretación, los supuestos que constituyen la funcionalidad de la Contaduría Pública y los obstáculos encontrados como fuente de su estancamiento, tanto desde los presupuestos de la organización estatal como orden jurídico y como sistema económico dentro del cual hoy día opera. La contradicción básicamente se ilustra, bajo la práctica de la fiscalización.

Principalmente, busca develar la dinámica esencial que caracteriza el comportamiento de la entidad en el escenario microeconómico del mercado como un fenómeno observacional expresivo de condiciones de crisis social permanente. Algunos sectores de la sociedad, la identifican en la práctica social de la Contaduría Pública. Muchos sectores de la sociedad, apelan al enjuiciamiento de la Contaduría Pública para intentar explicar las condiciones de inseguridad que caracteriza al mercado, esto respecto del particular escenario de la racionalidad económico-financiera; atribuyendo a los contadores una deficiente formación profesional, cuando no se apela a su probidad moral.

II. Supuestos básicos

La conservación de la vida humana está determinada por el entorno. Las posibilidades de reproducción de la especie, dependen inexorablemente de su capaci-

¹ Este documento es una versión revisada de la ponencia presentada en el XVI Congreso Colombiano de Contadores Públicos, Cali – Colombia.

dad para adaptarse a éste. En efecto, nuestra sociedad es una especie, una forma particular de manifestación de la vida que se ha conservado a través de los tiempos gracias a su capacidad de adaptarse al entorno natural. Si recordamos a Charles Darwin, la emergencia de diferencias adaptativas, es una consecuencia natural del impulso de vida. Algunas especies, aparentemente mejor dotadas, evolucionan en su proceso de conservación. Sorprendentemente, dicha dotación es un producto de la autopoiesis, es decir, de la capacidad que surge en la lucha por la supervivencia entre las especies, de aprender autorreferencialmente de su propia experiencia de conservación (Luhmann, 1998).

Al mutar la especie en su reproducción aprovecha el entorno, en función de sus propias determinaciones. Crea en su proceso de aprendizaje las condiciones que garantizan su evolución. Crea cultura. Para la especie humana, la satisfacción de sus necesidades, es el principal asunto a resolver. La sociedad ha aprendido a utilizar su entorno natural y cultural a través de la producción. La producción es una creación cultural que hace posible la reproducción social. El potencial acumulado socialmente para la satisfacción consuntiva de las necesidades, se denomina "**riqueza social**" (Habermas, 1996). Podemos afirmar entonces que la riqueza social garantiza la reproducción de la sociedad. ¿Tenemos noticia de este potencial?

La ciencia ocupa el sitio de máxima creación cultural del hombre. También el sistema de la ciencia se constituye en instrumento de evolución social. Con el conocimiento científico, el hombre hace abstracciones, prototipos de la realidad y la modela racionalmente para su propio beneficio. La contabilidad es una forma de conocimiento que existe desde que el hombre socializa, lo ha acompañado desde tiempos remotos. El cuerpo teórico de la disciplina contable, podría dar cuenta de este fenómeno; **la riqueza social**.

III. El surgimiento de la Entidad

En nuestra práctica social-profesional, las esferas de actuación y los campos de acción, configuran lo que en didáctica² se conoce como el "objeto de la profe-

² Al referir la didáctica reconocemos el papel que implica la incursión de una práctica en el establecimiento educativo, al requerirse su enseñabilidad, se obliga a adquirir una estructura similar a la de las ciencias, este asunto señala la constitución de la disciplina.

sión”, podemos usarlo como referente en la aplicación del conocimiento contable, lo identificamos teóricamente como “entidad”. En el contexto microeconómico, la entidad representa a la empresa.

Existen diversas concepciones de la entidad; desde el pensamiento liberal se concibe como una manifestación de la voluntad de los socios (grupo de interés denominado capitalista - propietario), a ellos responde y su compromiso se restringe a la función económica de prestación de bienes y servicios a través de la libre concurrencia en el mercado. Otro enfoque más serio, de alcance teórico-social, la concibe como una institución que responde a los intereses de la sociedad en su conjunto, a los intereses de la especie.

La concepción del ente contable, surge como respuesta al problema planteado a los contadores en los albores de la sociedad mercantilista ante la necesidad de financiación –por medio de la unión de recursos- que dio origen a la sociedad mercantil o contrato de sociedad, como respuesta a las nuevas condiciones de socialización³. Los contables de la época, sugieren entonces la separación o diferenciación / distinción del agente económico emergente, de los socios individuales. La sociedad mercantil adquiere personalidad propia, al amparo del ordenamiento jurídico (Martínez, 2002)⁴. Nace el concepto de entidad hoy conocido como un postulado básico del entorno en el sistema teórico contabilidad.

La reunión de recursos suficientes para encarar las empresas emergentes, requirió inevitablemente de la asociación de voluntades individuales entre comerciantes, de la financiación de la inversión. Cuando los recursos individuales –

³ La transición del feudalismo hacia el capitalismo propiamente dicho, implicó una nueva dinámica de producción consecuente esquema de coordinación de las fuerzas productivas. El logro de la producción, la puesta en marcha del proceso de producción, es detentado por la burguesía emergente, el ideal ascético se plantea en los términos de los nuevos valores culturales de socialización, el ethos del capitalismo emergente se prescribe desde la ideología política del liberalismo económico en forma de estructura política para superar los restos feudales, toda posibilidad de poner en marcha el proceso pende de este “acuerdo político”, en los términos de la posterior carta fundante de la revolución francesa.

⁴ La necesidad de adquirir una personalidad propia de la mesa de aportantes, puesto que desconocen las mutaciones y usos del capital, obligan la rendición de cuentas y de paso plantean un problema a la contabilidad, la separación de la cuenta de ingresos de la cuenta de capital. Ver Enthoven, Adolph. La evolución de la contabilidad y sus fines. Otros antecedentes en (Martínez, 1996).

partes- se sintetizan –todo-, (me excuso de apelar al antiguo paradigma de sistemas)⁵ comporta la energía que detona las fuerzas productivas y aparece en el curso de la historia, un modo diferente de asegurar la reproducción de la vida a través de la producción que hace posible el capital. Una nueva etapa de la evolución social. Esta nueva etapa se caracteriza especialmente por una nueva forma de cooperación organizada del trabajo social (que representa como financiación) y la aparición del concepto de capital (como representación de la riqueza) en contabilidad.

Acordemos inicialmente, que la interpretación del término se inspira en el escenario discursivo del derecho, el término capital entra en escena bajo la semántica del derecho. A efectos de la rendición de cuentas, esta energía inicial asegura su motricidad social en tanto incorpora una protección legal.

Desde el punto de vista contable este fenómeno adquiere dimensiones inusuales en la tradicional forma de dar cuenta de la creación de la riqueza social -reproducción del capital, medición-, puesto que *su particular concepción determina la forma como finalmente se distribuye, es decir, las posibilidades materiales para la satisfacción de las necesidades*.⁶ Esta lectura, no ha sido preocupación de la contabilidad, históricamente ha estado al servicio de los estratos superiores de la sociedad.

El capital financiero, es una representación a la que ha contribuido la contabilidad. Su origen estaría relacionado con el problema de la cooperación organizada del trabajo social.

⁵ El potencial de la nueva teoría de sistemas sociales anunciada por N. Luhmann, parte de una revolución científica frente al anterior paradigma todo/partes. Se parte de la diferencia sistema/entorno. Queremos llamar la atención frente al potencial que ofrece esta superteoría para el desarrollo y autoaclaramiento de la contabilidad. En este contexto, Habermas plantea los posibles éxitos en la dimensión de los sistemas de autorregulación y control de la sociedad, hablaríamos entonces de la función que cumple la contabilidad en el contexto de una teoría de la evolución social. Se percibe además un cierto aire de familia, al resemantizar el discurso contable en el universal cultural de la producción, es aquí donde introducimos el concepto de riqueza social.

⁶ La literatura contable, clasifica en varias concepciones la entidad. La llamada teoría propietaria, la teoría de los fondos, la teoría de la cadena de mando, la teoría de la entidad, y la teoría de la empresa propiamente dicha. Ver (Hendricksen, 1979). Igualmente, Túa Pereda, categoriza en dos grandes vertientes; la llamada teoría contractual de inspiración liberal y la institucional, ambas interpretaciones beben de las fuentes del derecho.

La transición del capital mercantil hacia el capitalismo, encuba la idea de la maximización del beneficio, valor central del liberalismo de viejo cuño. El espíritu aventurero-empresarial, el ethos del capitalismo emergente en los albores de la sociedad mercantil, se erigió en el ascetismo característico del hombre moderno y por su vía, tipifica la conducta racional que garantizaría la reproducción de la vida, en la dinámica económica de satisfacción de necesidades. El significado de la vida, se materializa en la acumulación, en la posibilidad de disponer a voluntad de los medios que garantizan la maximización del placer y la minimización del dolor (utilitarismo). Hacer empresa viabiliza el aumento de la riqueza, el prestigio y el poder, valores culturales de la Europa moderna.

La contabilidad hace una novedosa abstracción para resolver el problema de la apropiación de la reproducción del capital, o renta empresarial, en la medida en que se ha constituido una nueva condición para la cooperación organizada del trabajo social.

Un primer antecedente de la situación se verifica en el surgimiento de la commenda o sociedades silenciosas.

"Al principio, el comercio marítimo estaba básicamente bajo el patrocinio de las repúblicas italianas, y en forma inevitable se traducía a un problema de coraje individual y de aventura; pero a medida que pasó el tiempo, resultó que habían personas que podían arriesgar sus fortunas pero no sus vidas y consecuentemente, como producto de una evolución normal, se hicieron muy importantes (...) Posteriormente con el desarrollo del comercio exterior, surge la idea entre los gremios de comerciantes de cooperación de esfuerzos y recursos económicos para explotar los mercados extranjeros. Inicialmente, la contabilidad responde con la teoría propietaria, la cual estaba estrechamente ligada a la doctrina del conservadurismo. Posteriormente fue reemplazada por la teoría de la "entidad mercantil" o "entidad contable", que es más lógica y enfatiza la separación del negocio y el accionista." (Irish, 79: 70)⁷

La empresa es un ente distinguible de las voluntades individuales y la representación de la riqueza a título de la entidad, en el tiempo cero (t_0) se denomina

⁷ Así mismo, referenciamos esta descripción, con Ariza.

capital, lo cual complementa la ecuación contable (Muñoz, 1997). Riqueza como capital en términos de Ariza, “el capital expresa *una forma específica de ser de la riqueza*, caracterizada por percibir en ella, un potencial de auto crecimiento y auto incremento.” (Ariza, 2000)

$$K(t_1) - K(t_0) = \text{reproducción del capital (renta)}$$

Planteamos en este escenario de ideas, que existe una estrechísima vinculación entre el potencial socialmente acumulado para la satisfacción consuntiva de las necesidades y el capital. El capital se constituye en la energía que detona la productividad y la fuerza de trabajo misma, obviamente, referimos toda posibilidad social de generar dicho potencial a través de la producción que hace posible la particular cooperación organizada del trabajo social, representada y supeditada a la energía, o capital. No resta precisar, en este escenario, que la cuenta capital aparece bajo la concepción de la Entidad inspirada en la teoría propietaria, para completar la ecuación contable.

El problema resuelto por la contabilidad tiene que ver con “...La *producción* o el trabajo social es acción instrumental sujeta a las condiciones de una cooperación organizada con vistas a un fin” (Habermas, 1996). Interpretamos que, la garantía de sostener la “*coalición de intereses*” expresada en el lado derecho del balance, o cooperación, implica dar cuenta del excedente o reproducción del capital. Es muy importante notar que el poder para sostener esta estructura de financiación (poder de decisión) es detentada por el grupo del capital–propietario, y dicho privilegio es asegurado desde la estructura social por el ordenamiento jurídico liberal, forma particular de la economía política que permite superar los restos feudales.

IV. Conflictos de interés y distribución de la renta

El ente se puede entender como un conflicto de intereses si nos detenemos un poco a descubrir la naturaleza del pasivo y patrimonio contable en el balance general. El lado derecho del balance representa la **financiación** del ente, son los diferentes grupos de interés que aportan el financiamiento los que se hallan en conflicto.

¿Qué es lo que hay en conflicto? El conflicto se origina en la disputa por la distribución del excedente de riqueza creada en el ente a través de la reproducción del capital que hace posible la financiación, lo cual llamamos **renta empresarial**. La lucha por apropiarse de una mayor porción de la renta es la que caracteriza la dinámica de la entidad.

Esta racionalidad en el comportamiento, brota de la ideología política del liberalismo, sujeta, coacciona la acción en términos de la disponibilidad permitida por el sistema de reglas de integración social; el ordenamiento jurídico. La búsqueda de la "mayor porción" es una herencia de la mano invisible de Adam Smith, cuando prescribe dicha eficacia en tanto la búsqueda de maximización del beneficio privado.

La distribución de esa renta está regulada por el derecho. Una forma de darnos una idea es traer a colación lo que llamamos prelación de créditos. Si el ente se liquida ¿cómo se distribuyen los recursos? No obstante, la perennidad que supone el ente, su desarrollo sostenible a través del tiempo, es una cuestión que resuelve la contabilidad a través del principio de continuidad o empresa en marcha, y bajo estas condiciones, la reproducción de la riqueza producto de la cooperación, se orienta hacia el capital propiedad, al reducir renta de la empresa a renta del propietario. (García, 1989)

Concebimos la sociedad, como una especie que lucha por la supervivencia. Esto implica entonces un proceso de ajuste estructural respecto al otorgamiento de preferencias y privilegios a uno o varios de los grupos sociales que conforman el sistema social, particularmente su conducta empresarial (grupos de interés), característica histórica del proceso de producción de información contable, concretamente en la determinación de objetivos del modelo de regulación. Ver por ejemplo la experiencia de FASB/73 y la postura de Staubus.

Cuando hablamos de grupos sociales, partimos del reconocimiento básico de que la empresa, cuya existencia obedece a *la cooperación organizada del trabajo social*, es un elemento básico, institucional, que determina las posibilidades de reproducción del sistema social, es decir, la empresa es la síntesis de la producción, y el capital financiero la expresión de la riqueza social.

La medición de la riqueza social, es un producto de la contabilidad⁸. *El uso que una cultura determinada hace de la contabilidad, es un indicador de sus posibilidades de reproducción y supervivencia.* Tradicionalmente la contabilidad representa la riqueza como capital para dar cuenta de ella.

El capital financiero⁹, hace posible la realización, la materialización en forma de producción de la productividad, al detonar la energía de las fuerzas productivas. El capital financiero, en la racionalidad del mercado, se orienta en el nivel específico de la producción hacia las entidades que presentan altos niveles de productividad. Dicho escenario se caracteriza por operar bajo el esquema de libertad de competencia entre entidades en el mercado.

Lo que nos preocupa en contabilidad es garantizar la riqueza social, y ésta no se da mientras las fuerzas productivas estén inactivas.

Este fenómeno, que hace posible entonces, la reproducción de la vida, se puede conocer a través de un particular producto de la contabilidad en el nivel de lo microeconómico, es decir en el nivel específico de la producción, a través de la contabilidad financiera de la empresa.

Lógicamente, es necesario decantarla en el análisis, e interpretarla en un escenario discursivo que lo permita.

La medición de la riqueza social, es un asunto en el nivel general de la producción, lo macroeconómico. Dar cuenta de esto, algo así como el "*primado funcional de la contabilidad*", necesita de la integración de lo micro con lo macro, un proceso de agregación de información contable que está condicionado por el cumplimiento de algunas características de la información (p.e. el constreñimiento de la

⁸ En primer lugar, la medición del valor, magnitud de naturaleza subjetiva, se cuantifica apelando a la objetivación que genera el proceso de formación de precios en el mercado, bajo el supuesto de que la búsqueda individualista de maximización del beneficio privado, en un escenario de libre competencia, genera un beneficio público mayor que cuando se busca éste, desde el individuo. Hay que reconocer que el procedimiento de medición está suponiendo su validez y confiabilidad. Lo social es fenomenológico. En armonía con el proceso de cuantificación, proceder propio de las ciencias físico-matemáticas, implica una cosificación, una positivización de la fuente del conocimiento. No hay reparo si lo cosificado es cosa, pero lo social no puede soportar este tratamiento. Las implicaciones sociales pueden ser desastrosas, quizás catastróficas para la reproducción de la vida.

⁹ El capital financiero se constituye, bajo las nuevas condiciones de cooperación organizada del trabajo social, en el almacenamiento de energía que detona las fuerzas productivas.

uniformidad. La agregación requiere de la comparabilidad, y ésta sólo es posible si la contabilidad empresarial cumple con el requisito de uniformidad).

La contabilidad históricamente se ha caracterizado en especial, con el surgimiento del capitalismo mercantilista, por producir información económica sobre el comportamiento de la inversión, aunque inicialmente en forma incipiente (Cañibano, 1995) y su reproducción en un contexto determinado jurídicamente, que orienta la reproducción del capital o renta empresarial hacia su apropiación privada.

En el contexto de la razón (garantizar la conservación de la especie), se concibe a la empresa como una *institución social*, que no se puede reducir a los intereses particulares del capital-propiedad. La dinámica de reproducción social que entra en escena después del fraccionamiento del orden feudal, es detentada por la empresa, la cual recurre a la financiación, como mecanismo para asegurar la marcha, bajo la égida de la acumulación de capital, la racionalidad del capitalismo emergente. Este contexto, ha de reconocer la acción de la empresa como de interés público, y por tanto susceptible de vigilancia y control del Estado y exigible públicamente de responsabilidad social. Esto se justifica sencillamente cuando reparamos en que, por la vía de la empresa, la sociedad asegura la satisfacción de sus necesidades.

La reproducción del capital invertido en un sector específico de la producción, se organiza jurídicamente a través de la empresa. La generación de la renta, o reproducción del capital, está supeditada a las condiciones de una cooperación organizada del trabajo. Esas condiciones son establecidas por el derecho, el ordenamiento jurídico¹⁰ en el contrato de sociedad. La distribución de cargas y compensaciones, se constituye en la condición para la cooperación. Jurídicamente entonces se prescribe la orientación o apropiación de la renta empresarial, a través de la legislación mercantil. La cooperación organizada del trabajo social, asume la racionalidad del ideal burgués (Gertz, 1976), su dinámica responde a las nuevas determinaciones estructurales signadas por la economía política del nuevo orden social¹¹.

¹⁰ Recordemos las determinaciones que implica para el ordenamiento jurídico el modelo de Estado como método de creación de derecho, su relación con la estructura social. (Kelsen: 409).

¹¹ ...su enseñanza la impartían los monjes de la época, que eran las personas cultas y los mercaderes, que eran los ciudadanos económicamente pujantes... (Gertz, 1976: 83).

V. Práctica social y organización gremial

El ideario social normativo que conduce la práctica profesional en el contexto de una sociedad determinada, requiere de una estructura concreta que como forma de organización social solvente, posibilite la práctica orientada a la concreción de los fines que persigue. El modelo característico de organización profesional¹², puede gravitar sobre dos tendencias; la que surge del Estado con su respaldo directo a la profesión, conocido tradicionalmente como corriente latina o enfoque continental-europeo; o bien el que delega en la misma profesión en el espacio gremial, su propia vigilancia, independientemente de los intereses que en muchas ocasiones tergiversan el sentido de la fe pública al ser vinculados intereses particulares en la voluntad del Estado. No obstante la crítica anterior, pasando por alto los problemas que encarna la naturaleza y formación del Estado, particularmente en el sentido de la jerarquización de los estratos sociales, pretender la protección del **interés público** a partir de la voluntad de los particulares, a partir de la organización de la vigilancia del ejercicio profesional desde posiciones gremiales de corte corporativista, implica una contradicción. La mejor prueba de ello la constituye la reciente crisis de confianza norteamericana. (Franco, 2003)

La escuela latina está interesada por un tratamiento académico de la contabilidad, como disciplina científica; la anglosajona tiene sus propias motivaciones, se construye a partir del pragmatismo, ¿un escape al problema de la verdad? El tratamiento académico de la contabilidad, nos permite develar las contradicciones que encarna su práctica. El pragmatismo, ni siquiera se pregunta por ello. Estamos convencidos que la contabilidad cumple un papel básico en la sociedad, en el nivel de la evolución social, para ello necesitamos racionalizar la práctica de acuerdo con las orientaciones de una teoría contable construida científicamente. Ahora bien, una vez esbozado el comportamiento general del ente contable en el escenario del mercado, planteemos la contradicción que muestra la práctica contable, como fuente del análisis.

¹² A nivel mundial coexisten dos tendencias que establecen el origen de la vigilancia del ejercicio profesional de la contaduría pública y la determinación del modelo de principios que rige la elaboración de los Estados informativos, aunque en esto último siempre se ha apelado al consenso. Una de las tendencias es la denominada **Latina**, donde el origen institucional de dichas instancias parte del Estado y es éste dentro de sus poderes, para nuestro caso el ejecutivo por medio de ministerio de educación, el que configura los organismos, procedimientos o mecanismos para ejercer su labor; la otra tendencia es la denominada **Anglosajona**, en la cual dichas instancias son establecidas por potestad y con autonomía de la misma profesión previamente organizada y revestida jurídicamente de dicho poder. No desconocemos las implicaciones derivadas de este modelo como lo demuestran las recientes crisis del capitalismo norteamericano.

VI. La transición de la teoría a la práctica contable

La fe pública por mandato de ley es una atribución exclusiva de los contadores en materia jurídico-económica (como lo es en materia biológica, el medicolegal...), la ley en atención a su formación académica, le otorga esta facultad con el objetivo de garantizar al público la verdad de la información que expide una entidad sobre su situación financiera. Dicha función, por ejemplo, en el ámbito financiero-bursátil, está orientada en la racionalidad del mercado financiero a la generación de confianza social para la canalización del ahorro, permitiendo a las unidades excedentarias, colocar sus recursos en las deficitarias a través de la inversión eficiente y productiva de acuerdo a la combinación rentabilidad-riesgo que los inversores potenciales están dispuestos a asumir (Uribe, 1994). La funcionalidad de este tipo de decisiones está condicionada por la información contable financiera emitida al público bajo los parámetros de la regulación. Esta tarea se le asigna al contador público en calidad de auditor externo o Revisor Fiscal.

VII. Génesis del conflicto auditoría fiscalización en la esfera de lo público

En la primera situación, se busca que un tercero, independiente de los intereses del ente emita una opinión acerca de la Razonabilidad de los estados financieros de dicho ente auditado. Dicha función, bajo esta calidad, responde a los intereses de la financiación aportada por el capitalista propietario y tiene un origen contractual, es decir, mediante un acuerdo entre las partes (ente-auditor), se busca "amparar" la información financiera del ente con la confianza necesaria para posibilitar la gestión económica e intercambio de valores en el mercado. La práctica social, sanciona que generalmente, son los aportantes del capital / propiedad los directamente facultados para contratar este servicio, en cuanto a las relaciones privadas se refiere.

En este sentido entonces, la conducta del auditor está orientada por los intereses de quien lo contrata, es decir, la protección del interés del capital-propiedad.

Desde el enfoque teórico del conflicto de intereses, es necesario reconocer que los capitalistas propietarios no son el único grupo de interés que conforma el ente. También existen otros grupos de interesados en la entidad

(Túa, 1989), entre los cuales encontramos los inversionistas reales, el Estado, los inversionistas potenciales, los administradores, los trabajadores, los otorgantes de crédito, los proveedores, los clientes, los auditores, los revisores fiscales, los centros de estadística (Franco, 2003), la comunidad en general, los cuales legitiman su categoría de grupos en tanto pueden ser potenciales -o de facto-, afectados por la gestión del ente, y en tanto se reconozca jurídicamente en la empresa, una función social que implica obligaciones. Es decir, cuando los grupos de interés superan el horizonte tradicional de sus demandas básicas a través del cumplimiento de la función económica de la empresa, es decir, desde el enfoque contractual del derecho, optan por dirigir su atención a la satisfacción de necesidades que en términos generales se expresan en:

- la preservación del ambiente físico,
- el mejoramiento del ambiente de trabajo y
- el mejoramiento de la calidad de vida en general.

En este sentido, opera una ampliación del horizonte de intereses inicialmente restringidos a los aportantes de financiación, debido a que **la empresa se concibe como una institución social** (Art. 333 C.N.; Art. 35 inc 3, ley 43/90). Esta situación se precisa en la llamada teoría del conflicto de intereses, la cual asume la entidad como una institución que opera gracias a la participación de una amplia gama de grupos de interés, los cuales caracterizan su conducta racional en la mediación del mercado financiero, el mercado de trabajo, el mercado de productos y los deberes de orden jurídico-fiscal (Cea, 1979).

Es de destacar que la situación de privilegio que ostenta el grupo capital / propiedad es una consecuencia de la jerarquía que otorga el ordenamiento jurídico a dicho grupo, al concebirse las formas de Estado como un método de creación de derecho y de institucionalización jerárquica de los estratos sociales la cual señala la **soberanía del capital en la organización social**.

En la segunda situación, la Revisoría Fiscal, también se busca que un tercero, independiente de los intereses del ente, emita un **juicio**, no sólo sobre la fidedignidad de la información financiera sino sobre otros aspectos que señala el interés público a través del Estado. Bajo esta calidad, la función tiene un origen **legal** fundamentado en el intervencionismo de Estado (Machado, 96), institución social que osten-

tando el poder público y responsable de promover el bienestar general, se atribuye el derecho de fiscalizar la contribución del ente a los objetivos sociales; los fines del Estado por naturaleza son sociales. De igual manera, la práctica social sanciona que son los aportantes del capital / propiedad por intermedio de la asamblea de socios los privilegiados para elegir su fiscalización.

Los orígenes legales de la revisoría fiscal se remontan a la expedición de la ley 58 de 1931, en la cual además de la creación de la institución, se le da vida a la superintendencia de sociedades anónimas. Sus objetivos se prescriben en términos de facilitar las funciones de vigilancia y control de las sociedades, de protección del interés público.

Ahora bien, de acuerdo a la racionalidad del mercado, que opera según los preceptos de la ideología liberal, y respondiendo al imperativo de la maximización del beneficio como mecanismo “natural” para generar el equilibrio social, podemos deducir que la racionalidad económico-financiera implica el comportamiento maximizador del capital, y es en este escenario que queremos describir las situaciones y contradicciones que comportan los mecanismos actuales de operatividad de la fe pública.

Desde la tradición histórica, la presencia de un juicio racional (racionalidad privada) en un actor sin conflictos de interés, generador de confianza pública, como fiador y garante de los procesos que en las actividades productivas forman la riqueza en una entidad, reporta su génesis en los orígenes de la civilización bajo la figura de nomenclátor o censor...siempre interesado en la protección del patrimonio público frente a probables indebidas apropiaciones...” (Franco, 2003).

Más recientemente, hace presencia, en el tránsito del feudalismo hacia el mercantilismo, precisamente en la configuración de las relaciones administración, propiedad y trabajo (contrato de sociedad) tras el influjo inyectado en la acumulación originaria de capital como consecuencia del espíritu aventurero-empresarial burgués que aportó el germen para la consolidación del capitalismo europeo. Podemos identificar un fenómeno que permite develar la inserción de la piratería y la estafa, como génesis justificatoria de la *confianza* necesaria para el flujo armónico de las relaciones mercantiles; inicialmente a través de la compañía de capital común, promotora del comercio que daría paso a la consolidación del capitalismo industrial propiamente dicho.

Al respecto Danilo Ariza apunta;

"Durante el auge del capital comercial en el periodo que caracterizó la consolidación de las relaciones de producción alrededor de la configuración capital –trabajo, y durante el tránsito de la figura de la comenda, propia de las relaciones que configuraron el capital comercial en Europa, hacia la figura de la compañía por asociación...", "la situación fue aprovechada por aventureros sin escrúpulos que estafaron a incautos y avivaron la llama especuladora que junto con algunas imprecisiones en los cálculos de varias compañías serias respecto a sus reales utilidades generadas en el comercio exterior, originaron una especulación que llevó a la ruina y a la desesperación a multitud de inversionistas." (Ariza, 2000: 114)

El profesor Ariza, nos devela un fenómeno social, distinguible de la crisis del capitalismo financiero de 1929, y de la más reciente crisis de confianza evidenciada por el profesor Franco; la necesidad de proteger institucionalmente la generación de confianza social, es decir, en la constitución del tejido social que constituye una cultura del progreso que acumule capital social.

VIII. El sentido de la confianza pública

¿Por qué se hizo necesario depositar la confianza en un tercero? ¿qué originó la desconfianza?. Para precisar más, apunta el profesor Ariza, citando a R.A. Irish "...Por ejemplo un promotor anunciaba una compañía cuya finalidad sería revelada en el momento oportuno, se llevo a cabo y llegó a reunir 2000 guineas en una mañana, acto seguido el promotor desapareció con ellas..."¹³

La génesis lógica de esta racionalidad, brota con la delegación de la gestión del capital por parte del propietario, recordemos, "...a medida que pasó el tiempo, resultó que habían personas que podían arriesgar sus fortunas pero no sus vidas..." (Irish, 1979) lo cual sume al gestor en una tensión esencial con el trabajo, pero además de esto, la tensión gestor-propietario, requiere de un fiador y garante ajeno a los intereses de la actividad gestora. Dicha independencia, se constituye en la clave funcional de la fe pública. Lo anterior se presenta claramente en las relaciones entre particulares en la dinámica del sector privado. Igualmente, las relaciones

¹³ ARIZA, citando a Dobb, Maurice estudios sobre el desarrollo del capitalismo. Editorial Siglo XXI. México, 1976.

Estado-particulares, también son objeto de este tipo de actividad, pero en el contexto de la regulación, fiscalización e intervencionismo de Estado a través de la figura del revisor fiscal y auditorías externas establecidas por las superintendencias, en el modelo de libertad regulada o vigilada.

Siempre que la dinámica del mercado determine la disponibilidad, acceso y satisfacción de las necesidades a través del capitalismo financiero, la cuestión de *la situación financiera de las organizaciones* se presentará como una variable que vehiculará la emergencia de conflictos en la dinámica del intercambio económico. La posibilidad de continuidad de los negocios lucrativos, el sostenimiento de actividades sociales no lucrativas, el funcionamiento del Estado, y muchas más dependen inexorablemente de la capacidad financiera que ostenten las organizaciones que encaran cualquier actividad mediada por el mercado.

En este sentido, el acceso al crédito, la distribución de dividendos, la remuneración de los salarios, la liquidación de impuestos, la liquidación de aportes al sistema de seguridad social, la emisión de bonos y acciones al público, las decisiones de inversión, las liquidaciones, fusiones y transformaciones de empresas, y un sinnúmero de tales situaciones, requieren de un insumo básico, la información contable financiera a título de una entidad. Se parte de la **presunción de veracidad** de dicha información cuando se le utiliza, y la garantía de veracidad según la dinámica histórica y el ordenamiento jurídico actual se encuentra a título del profesional de la Contaduría Pública, el cual a través del instrumento jurídico de la fe pública, sanciona la “transparencia, utilidad y confiabilidad de la información” —en términos del decreto- expedida por los entes al público, sobre su particular situación económico- financiera¹⁴.

En este contexto surge una hipótesis que podría dar luces acerca de la naturaleza del problema de la confianza que ha deteriorado el orden y la seguridad en las relaciones económicas y el reconocimiento social hacia la Contaduría pública.

La Revisoría Fiscal es funcional en un modelo económico caracterizado por el intervencionismo de Estado, la crea la ley en el modelo de libertad

¹⁴ Para tener una idea del alcance que tiene el acto fedatario, ver condiciones para el ejercicio de la fe pública. En: (Machado, 1996).

regulada o vigilada. Es delegada a los particulares para que opere en la dinámica de lo privado, *pero carente de condiciones que le aseguren la independencia material*. Condiciones que no se pueden circunscribir a la “probi-
dad moral” como apela el código de ética, sino que es necesario establecer condiciones estructurales, es decir, jurídicas, para su práctica social, en la perspectiva de eliminar:

- la dependencia de las fuerzas de oferta y demanda para el ofrecimiento de los servicios,
- la actualmente débil estructura de vigilancia hacia el ejercicio de la profesión,
- el crecimiento progresivo de los programas de formación de contadores, aspecto éste que incide en la excesiva oferta y en la baja calidad en la formación ante ausencia de controles efectivos.

El Estado recurre, en su génesis jurídica, a la privatización de esta función, la Revisoría Fiscal, delegando en las particulares funciones públicas. Para esto, recurre a la libertad de mercado —libertad de competencia entre contadores, en el mercado de servicios profesionales— para proveerse de estas funciones.

En este orden, hemos de reconocer que el capital propiedad, ostenta un sitio de privilegio en la organización social, es decir, el ordenamiento jurídico privilegia y otorga una soberanía al capital al interior de las organizaciones, al delegar en ellos el poder de decisión, el poder de elegir su propia vigilancia. Se apela entonces a la racionalidad del mercado, *-lógica de la competencia*, para garantizar el orden público económico; la elección del revisor fiscal, es un privilegio del máximo órgano de decisión en la empresa.

Encontramos aquí una contradicción muy fuerte, puesto que al Revisor Fiscal se le asignan funciones públicas, protección del interés general, pero bajo la tutela y determinaciones del máximo poder de decisión, que responde a la racionalidad privada. Surgen, empíricamente verificadas, algunas coacciones a la labor de la Revisoría Fiscal (Nieto, 1987) al depender de la voluntad del máximo órgano. Es bastante complejo (la contradicción) velar por el interés público, bajo la lógica de la maximización del beneficio privado, si no se tienen garantías reales para superar el poder de decisión que encarna el capital propiedad. (La vinculación laboral del

Revisor Fiscal no implica subordinación, lo dice la ley, pero ¿qué nos muestra la práctica?); entre otros fenómenos.

Existe entonces una contradicción, la racionalidad económico-financiera, a partir del liberalismo clásico prescribe la búsqueda de maximización del beneficio privado. Se supone que la libre concurrencia de las fuerzas “naturales” de oferta y demanda en el mercado, genera automáticamente un bienestar general; la mano invisible de Adam Smith.

“En general cada individuo ni trata de promover el interés público, ni sabe en que medida lo promueve. Cuando prefiere apoyar la industria doméstica sobre la industria extranjera, busca su propia seguridad; y cuando dirige esta industria de tal manera que su producto sea del mayor valor posible, busca su propia ganancia. En este caso como en muchos otros, es dirigido por una mano invisible para promover un objetivo que no fue parte de sus intenciones. No siempre es malo para la sociedad que este objetivo no fuera intencional. Mientras está promoviendo sus propios intereses, contribuye más a los intereses de la sociedad que cuando quiere promoverlos intencionalmente. Nunca he visto muchos logros de aquellos que pretenden comerciar para el bienestar público” (Smith) (sic).

Se ha demostrado la necesidad de la intervención del Estado para ajustar los fallos del mercado, al existir una tendencia inherente a la concentración de la riqueza que anula automáticamente y hace inoperante la dinámica de competencia, entre otros desajustes estructurales.

“El capitalismo no podría sobrevivir si seguía orientándose por los mecanismos automáticos del mercado, tal como lo prescribía la teoría clásica (Keynes).

Y,

“las fuerzas del mercado son puestas por quienes detentan el poder económico” (Galbraith)

La fuerza que impulsa este escenario de confrontación se localiza en la libre actividad privada. El capital propiedad, necesita actuar libremente buscando su reproducción ampliada, y se garantiza en el ordenamiento jurídico al ostentar la soberanía en la empresa, lo cual se traduce en el poder de decisión.

Es entendible que el capital busque maximizar su tasa de ganancia, esto lo supone la racionalidad económico-financiera, pero ¿a costa de los intereses públicos prescritos constitucionalmente?¹⁵

... debemos recordar que nuestra carta política consagra como principios de gran importancia, entre otros, los siguientes: Prevalencia del interés general (Art. 1º), el servicio a la comunidad y la prosperidad general (Art. 2º) y la obligación de proteger la riqueza cultural y natural (Art. 8º). Como derechos sociales, económicos y culturales, la garantía para la propiedad privada - donde el interés privado deberá ceder al interés público y social -, constituyéndose la propiedad como una función social que implica obligaciones y como tal, le es inherente una función ecológica (Art. 58º). Los derechos colectivos y del ambiente a través de los cuales se regula el control de calidad de los bienes y servicios ofrecidos y prestados a la comunidad, así como la verdad de la información, que debe suministrarse al público. El régimen económico y de la hacienda pública, que determina que la actividad económica y la iniciativa privada son libres dentro de los límites del bien común, al igual que la libre competencia económica es un derecho de todos, lo cual supone responsabilidades, así como la empresa es la base del desarrollo y, tiene una función social que implica obligaciones (Art. 333).

Al contador, en tanto revisor fiscal, se le delega la “noble” función de velar por el interés público, p.e. velar por el potencial acumulado socialmente para la satisfacción consuntiva de las necesidades, o riqueza social, lo cual no es una cuestión de índole feudal, es una tradición cultural que asegura la supervivencia de la especie ¿cuál es el apoyo real del Estado?¹⁶

¹⁵ ZAPATA CORREA Gabriel y PÉREZ PINEDA Oscar Darío (congresistas) Proyecto de Revisoría Fiscal. Exposición de motivos. Radicado congreso de la Republica. 1999. El resaltado es nuestro.

¹⁶ En este escenario, podríamos encontrar una explicación a situaciones como; destrucción del capital, castigos de carterá, evasión de impuestos, evasión de aportes a la seguridad social, desempleo, baja calidad en los productos, defraudación a inversionistas, ¡subsidios al capital financiero!, oligopolios, competencia desleal, corrupción generalizada y déficit fiscal, márgenes de intermediación exorbitantes, educación de baja calidad, prácticas contables incoherentes, escandalosos índices de contaminación ambiental, condiciones laborales infrahumanas,... y hasta precios de transferencia y una larga lista de etcéteras. ¿Carecemos de capacidad para hacer un análisis relacional? ¿cuál es nuestra riqueza social?

IX. Conclusiones

- La funcionalidad de la fiscalización, depende de la capacidad efectiva que ella tenga en el plano jurídico; es decir, se debe superar la contradicción que se presenta al no existir independencia.
- La fiscalización busca proteger el interés público, y en este sentido, la auditoría externa, al proteger los intereses surgidos en su naturaleza contractual, expresa una incompatibilidad funcional.
- La fiscalización debe sustentarse en la posibilidad de organización que garantice la ausencia de conflictos de interés surgidos desde la organización gremial desde los particulares.
- La dinámica oferta demanda de servicios profesionales en la cual está inserta la fiscalización, debe disponer de herramientas que eliminen los privilegios como obstáculos a la protección del interés público.
- La justificación de proteger la revisoría fiscal, radica en la trascendental importancia que reviste para garantizar la vida social, la protección de los objetivos sociales que encarnan las organizaciones privadas, dado su impacto en el entorno.

X. Bibliografía

ARIZA B. Danilo E, (2000), "Las relaciones de producción y la partida doble", En: Revista Legis del contador, No 2, abril-junio, Bogotá. p. 99.

CARRASCO F. Francisco y LANIRRAGA G. Carlos, (1996), "El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión ambiental", En: *Ensayos sobre contabilidad y economía*, Tomo II, Madrid: ICAC. p. 77-78.

CEA GARCÍA José Luis, (1979), *Modelos de comportamiento de la gran empresa*, cap. I y II, Ministerio de economía España ICAC.

CAÑIBANO CALVO, Leandro, (1995), *Teoría básica de la contabilidad*. Ministerio de economía España ICAC.

FRANCO RUIZ Rafael, (2003), *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar.

GALBRAITH, J. K., (1969), *El nuevo Estado industrial*, España: Ariel, 457 p.

GARCIA Sergio (1989), "El computo del interés sobre el capital propio invertido", En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia No 5, Septiembre, Medellín. p. 47-67.

GERTZ MANERO Federico, (1976), *Origen y evolución de la contabilidad*. México: 3ra edición, ED Trillas. 160 p.

HABERMAS Jurgen, (1996), *La Lógica De Las Ciencias Sociales*, Madrid: 3ra edición, Tecnos, 408 p.

HENDRICKSEN Eldon, (1979), *Teoría de la contabilidad*.

IRISH R.A., (1979), La evolución de la contabilidad corporativa. Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable. Compilación de Chatfield, Michael. México: Ecasa, 70 p.

KELSEN Hans, *Teoría General de Estado*. México: Editora Nacional. D.F s.m.d. 409 p.

KEYNES J. M. (1926), *El final del Laissez-Faire*. [en línea]eumed.net. Enciclopedia Multimedia Interactiva y Biblioteca Virtual de las Ciencias Sociales, Económicas y Jurídicas <http://www.eumed.net/cursecon/textos/keynes/final.htm> [febrero de 2005]

LUHMANN Niklas, (1998), *Sistemas Sociales: Lineamientos Para Una Teoría General*. Trad. Silvia Pappé Y Brunhilde Erker; Coord. Por Javier Torres Nafarrete. -Rubi (Barcelona): Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Bogotá: CEJA, Pontificia Universidad Javeriana. 445p.

MACHADO R. Marco, (1996), "Fiscalización estatal de la empresa privada a través del contador público. Historia de la Contaduría pública siglo XX". Bogotá: Universidad central.

MARTÍNEZ PINO, Guillermo L., (1996), "El devenir de la práctica contable en la era del capitalismo una mirada diferente". En: Contaduría Universidad de Antioquia, No 28, marzo. p. 151-181.

_____, "La economía de empresa; motor de desarrollo de la disciplina y práctica contable". En: Revista ASFACOP.

MUÑOZ RESTREPO Carlos A., (1997), "El postulado de entidad y la justicia distributiva". En: la alquimia de la razón, ponencia XI congreso nacional FENECOP, Pereira. p. 107-120

_____, (2003), "la naturaleza política y jurídica del estado de derecho". Texto inédito.

NIETO Edgar Fernando, (1987), "Condiciones Para El Ejercicio Ético De La fe Pública En La Profesión De Contaduría En Colombia". En: Revista Hojas Universitarias, Universidad Central, Vol. III, No 29, Julio, Bogotá. p. 306-329.

SMITH Adam, (1979), *La riqueza de las naciones*, México: Fondo de Cultura Económica, 917 p.

TUA PEREDA Jorge (1989), "La responsabilidad social del auditor", En: Contaduría universidad de Antioquia, No 15, septiembre, p. 11-43.

URIBE RESTREPO Luis F., (1994) "La contabilidad y el mercado de capitales", En: tendencias actuales de la profesión contable en Colombia, Vol. III., Acuda U. De A., Medellín. p. 11-34.

UNIDAD DE POSGRADOS Y EDUCACIÓN CONTINUA

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**

- Maestría en Economía.
- Especialización en Asesoría y Consultoría de Organizaciones.
- Especialización en Bolsa y Banca.
- Especialización en Evaluación Socioeconómica de Proyectos.
- Especialización en Gerencia Social.
- Especialización en Gestión de Programas y Proyectos de la Cooperación Internacional al Desarrollo.
- Especialización en Auditoría y Control de Gestión.
- Especialización Gestión Tributaria.
- Especialización en Revisoría Fiscal.
- Diploma en Mercados Regionales de Energía y su entorno normativo.
- Diploma Gerencia Estratégica de Costos y Presupuestos.
- Diploma Comercio Exterior.
- Diploma en Finanzas.

INFORMES

**Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Unidad de Posgrados y Educación Continua
Teléfonos (4) 210 58 33 - 210 58 32 • Fax (4) 233 12 49
Email: posgradoseconomicas@udea.edu.co**