

Manco, J. (2017). La Revisoría Fiscal como una manifestación de poder. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 70, 75-99.

La Revisoría Fiscal como una manifestación de poder

Juan Carlos Manco Posada

Contador Público y especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia. Docente de la Corporación Universitaria Americana.
juanmanco@gmail.com

Unos círculos se cierran, otros se abren. Somos sombras de la historia, leyendas, sueños de vida rodeados de muerte, relatos felices o tristes, con frecuencia las dos cosas al tiempo, sonrisas y lágrimas siempre iguales aunque vengamos de mundos distintos.
SANTIAGO POSTEGUILLO, *La legión perdida*

*-Tu mano se desliza vanamente en mi pecho que se pasma;
lo que ella busca, amiga, es un lugar saqueado
por la garra y el diente atroz de la mujer.
No busques más mi corazón; las bestias se lo han comido.*
CHARLES BAUDELAIRE, *Antología poética*

Los principios de la VERDAD son siete, a saber: Mentalismo, Correspondencia, Vibración, Polaridad, Ritmo, Causa y efecto, y, Generación.

Tradición filosófica del HERMETISMO. Posible obra: Hermetikón.

Una primera versión de este trabajo fue presentada en el Congreso: Retos profesionales en un contexto cambiante. Corporación Universitaria Americana. Medellín, noviembre 1 y 2 de 2016

La Revisoría Fiscal como una manifestación de poder

Juan Carlos Manco Posada

Resumen: *Los llamados a servir como Revisores Fiscales deben ser idóneos, competentes, íntegros y libres de conflictos de interés, pues se espera de ellos una actuación personal y directa, tales actos deberán orientarse por la objetividad, equidad, diligencia y una alta dosis de escepticismo, lo que implica una incesante búsqueda de la verdad. El poder le ha sido conferido al Revisor Fiscal para el logro de ese cometido de develar la verdad. El control en las organizaciones se instaura para otorgar una seguridad razonable de que las expectativas y metas se lograrán, por lo que sirve de puntal para el trabajo que debe acometer el Revisor Fiscal.*

Encontramos, pues, un triunvirato organizacional danzando alrededor del Revisor Fiscal que se precisa conocer y comprender: Poder, Control y Verdad.

Palabras Clave: *Revisoría Fiscal y poder. Revisoría Fiscal y Control. Revisoría Fiscal y verdad.*

Tax inspection as a manifestation of power

Juan Carlos Manco Posada

Abstract: *Those who are called to serve as auditors must be suitable, competent, upstanding and free of conflicts of interests, as personal and direct actions are expected from them; such acts should be guided by objectivity, equity, diligence, and a high dose of skepticism, which implies a constant search for the truth. The power has been conferred to the auditor for achieving this task of uncovering the truth. Control in organizations is established to provide a reasonable assurance that the expectations and goals will be achieved; therefore it serves as a support for the work to be undertaken by the auditor.*

An organizational triumvirate dancing around the Auditor and that is found and required to be known and understood: Power, Control and Truth.

Keywords: *Tax inspection and power. Tax inspection and Control. Tax inspection and truth.*

La révision fiscale en tant que manifestation du pouvoir

Juan Carlos Manco Posada

Résumé : *Les personnes appelées à exercer les fonctions de vérificateurs fiscaux doivent être compétentes, intègres et libres de tout conflit d'intérêts, car elles sont censées agir personnellement et directement, ces actes devant être guidés par l'objectivité, l'équité, la diligence et une forte dose de scepticisme, ce qui implique une recherche incessante de la vérité. Le pouvoir a été conféré au vérificateur pour l'accomplissement de cette tâche de dévoilement de la vérité. Le contrôle dans les organisations est établi pour fournir une assurance raisonnable que les attentes et les objectifs seront atteints, de sorte qu'il sert de colonne vertébrale pour le travail à effectuer par le vérificateur. Ainsi, on trouve un triumvirat organisationnel dansant autour du vérificateur fiscal et qui l'on doit connaître et comprendre : Pouvoir, Contrôle et Vérité.*

Mots-clés : *Révision fiscale et pouvoir. Révision fiscale et contrôle. Révision fiscale et vérité.*

A avaliação fiscal como manifestação de poder

Juan Carlos Manco Posada

Resumo: *Os chamados a atuar como auditores fiscais devem ser idóneos, competentes, íntegros e livres de conflitos de interesse, uma vez que eles devem agir de forma pessoal e direta, tais atos devem ser orientados pela objetividade, equidade, diligência e uma alta dose de cepticismo, o que implica uma busca incessante da verdade. O poder foi conferido ao Auditor Fiscal pela realização dessa tarefa de revelar a verdade. O controle nas organizações é estabelecido para fornecer uma garantia razoável de que as expectativas e objetivos serão alcançados, por isso serve como espinha dorsal para o trabalho a ser realizado pelo Auditor Fiscal.*

Encontramos, assim, um triunvirato organizacional que dança em torno do Auditor Fiscal que a gente precisa conhecer e entender: Poder, Controle e Verdade.

Palavras-chave: *Receita Federal e poder. Avaliação Fiscal e Controle. Receita Federal e verdade.*

La Revisoría Fiscal como una manifestación de poder

Juan Carlos Manco Posada

Primera versión recibida en mayo de 2017 - Versión final aceptada en junio de 2017

I. Introducción

Las reflexiones planteadas en este trabajo se orientan a intentar determinar cuáles son las fuentes de poder y como debería usar el Revisor Fiscal, en tanto individuo, esas facultades para satisfacer los requerimientos de quienes con tal poder lo dotaron.

Cabe advertir que el requerimiento o necesidad de quienes hacen el encargo de fiscalización, al margen de los fines particulares que podrían llegar a tenerse, contempla fundamentalmente el obtener o procurarse información cualificada y relevante para conocer, analizar y decidir sobre los aspectos sociales, de inversión, financieros, de rentabilidad, de costos, entre otros, en el marco de una organización en particular.

Así las cosas, puede entenderse que el propósito fundamental de la Revisoría Fiscal es el de contribuir a la confianza pública, por lo tanto sus esfuerzos y acciones deberán brindar seguridad a quienes interactúan con la organización sujeta a fiscalización. Desde tal perspectiva, la Revisoría Fiscal actúa de cara al interés público, coadyuvando al Estado en el control del orden público económico a través del incremento en la confianza de los actores dentro y fuera de los entes fiscalizados, dando cuenta de sus operaciones, del cumplimiento de las responsabilidades de quienes los administran, protegiendo los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la comunidad. En definitiva, se constituye en un factor generador de bienestar.

Ahora bien, una vez se tiene la información, queda un interrogante que responder, ¿es confiable? Es decir, no basta con procurar la información, sino que es imprescindible lograr que esta genere confianza y, se cree que tal confianza se gana toda vez que tal información se refiera a una manifestación de verdad.

Es precisamente en ese punto donde interviene el otro elemento a tratar en este escrito, el rol del control en un entorno organizacional de cara a la credibilidad en la información que se produce y difunde.

Queda pues, planteada la cuestión desde tres elementos críticos: el PODER, el CONTROL y la VERDAD.

Ilustración 1. *Elementos críticos*



Fuente: *Propia.*

II. La Revisoría Fiscal como una manifestación de poder

En un entorno organizacional una manifestación concreta del poder se percibe efectivamente a través de la instauración y operación de un efectivo sistema de control interno. Tanto es así, que al revisor fiscal se le encarga su permanente evaluación e informe de asuntos a corregir, mejorar o preservar.

Sea lo primero comprender, entonces, dos conceptos primordiales para los propósitos de este escrito: Poder y Control. Al ahondar en sus significados en un entorno empresarial y vislumbrar la interrelación de ellos, probablemente se logre entender el alcance del encargo hecho al Revisor Fiscal.

Se precisa, entonces, aproximarse al concepto de PODER en un entorno organizacional. Para ello partamos del significado de la palabra tal como lo presentan en el pequeño Larousse ilustrado García-Pelayo y Gross (1972) donde nos indican en una de sus acepciones: “PODER v. t. (lat. potere). Tener la facultad o el medio de hacer una cosa”; agregan: “PODER v. t. Tener fuerza, actividad para una cosa”; en otra de sus significaciones proponen: “PODER m. Autoridad, dominio, imperio de una cosa.”; y tercian “PODER m. Instrumento por el que se autoriza a alguien para que haga una cosa por uno”; apuntan “PODER m. Pl. Fig. Autorización para hacer algo (SINÓN. V. Facultad y Mandato)”.

Tenemos, pues, que el significado del término es bastante amplio, no obstante, podemos destacar algunos elementos que resaltan, especialmente al ponerlos en una perspectiva organizacional:

1. Indica la capacidad o habilidad (real o en potencia) para ejercer autoridad o influir en las personas de una manera prevista o fortuita
2. Parece tener la connotación de poseer atributos (físicos o intelectuales) en relación a otro u otros.
3. Resalta el vigor o fuerza de una persona o cosa
4. Puede entenderse como la posibilidad (potencial o realizada) de tener o poseer algo en particular
5. Autoridad para regir una institución o cuerpo colegiado
6. Documento o instrumento facultativo por medio del cual un sujeto queda en capacidad de representar a una persona (bien sea en general o para actos, situaciones u operaciones específicos)

Ahora bien, en un estudio realizado / presentado en 1959 por los psicólogos sociales French & Raven (1959) se desarrolla un esquema de cinco categorías o bases (o recursos) sobre las que se apoyan quienes ostentan y ejercen el poder. Resumiendo y esquematizando lo mencionado, se tendría algo así:

Ilustración 2. Categorías del poder

1	PODER DE RECOMPENSA Se basa en la percepción o la habilidad que tiene el líder de otorgar recompensas materiales; es decir, manifiesta la capacidad del individuo para dar recompensas o beneficios a otros, en términos de: tiempo libre, regalos, promociones, incrementos salariales, responsabilidades de mando o dirección, entre otros.
2	PODER DE COACCIÓN (COERCITIVO) Expresa la capacidad para imponer castigos por parte de quien ejerce el poder, llegando a percibirse, también, como la posibilidad de eliminar o reducir las recompensas; su fuente radica, entonces, en una expresión de temor frente al castigo o la pérdida de beneficios. Es la forma menos efectiva de poder, pues, suscita resistencia y resentimiento.
3	PODER LEGÍTIMO Se refiere a la obtención del poder por parte de un individuo (o grupo) gracias a la delegación que por medios y canales percibidos o establecidos como válidos; este poder confiere a quien lo ostenta una autoridad formal delegada, estatuyendo una posición y obligaciones relativas e inherentes al mandato recibido.
4	PODER DE REFERENCIA Manifiesta la capacidad de ciertos individuos para influir sobre otros o persuadirlos; usualmente se asocia al carisma y credibilidad que tiene el sujeto sobre la persona (o grupo de ellas) respecto a las cualidades o elementos que representa, por tanto, los sometidos al poder asumen al sujeto como modelo o referencia para sus propias actuaciones.
5	PODER EXPERTO Emana esta forma de poder de las habilidades, pericia o experticia del sujeto que lo ostenta, satisfaciendo las necesidades de quienes se someten; ello hace que a diferencia del poder en las demás categorías, esta forma sea sumamente específica y se limita al área o asunto particular para la que el individuo demuestra ser cualificado.

Fuente: French & Raven: The Bases Of Social Power. Adaptación propia.

Vale advertir, entonces, cómo el uso del término asociándolo a la institución de la Revisoría Fiscal es totalmente apropiado, pues, atendiendo lo preceptuado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, precisamente, cuando define la Revisoría Fiscal como:

Es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones. (p. 17)

Es así como encontramos que al Revisor Fiscal se le “reviste de poderes” por “imperio de la ley” para poder cumplir sus cometidos (vigilar integralmente) para, finalmente, “dar fe pública de sus actos”.

En otras palabras al Revisor Fiscal la ley le otorga capacidad jurídica partiendo de un supuesto de habilidad o capacidad profesional, con lo que la persona adquiere autoridad para ejecutar los procedimientos que considere convenientes, es decir, fundamentado en sus criterios profesionales (atributos técnicos e intelectuales). Parte de su esfuerzo apunta a obtener las informaciones necesarias (capacidad de tener o poseer algo), y, considerando que la Revisoría Fiscal se concibe según el CTCP (2008):

Para dar seguridad a los distintos agentes que intervienen en la economía, así como al Estado, en aspectos tales como: la subordinación de los administradores a las normas legales y estatutarias, la protección y conservación de los activos y valores sociales, la fidelidad y fidedignidad de los estados financieros, y en general del correcto desempeño de las operaciones desarrolladas por la entidad en cumplimiento de su objeto social. (p.17)

Se puede afirmar válidamente que a la Revisoría Fiscal la asisten facultades o poderes en relación a su encargo.

Ahora bien, debe hacerse énfasis que el poder de la Revisoría Fiscal no tiene connotación alguna en la acepción de “mandar y castigar”, sino que radica en lo fundamental y propositivo concebido como una Capacidad para detectar e informar desviación administrativa, aprovechamiento indebido, anomalía, bajo desempeño o cualquier otro factor nocivo para la organización a la que sirve, incluso, deberá extender sus facultades y otear los probables escenarios futuros como parte del alcance de su encargo, esencia misma de su función preventiva.

Precisamente desde una perspectiva como esta ven algunos un poder en la Revisoría Fiscal, no solo acorde con el mandato legal (origen del mismo por cierto), sino que se potencializa como una fuerza fiscalizadora al servicio del Estado (supra vigilante y controlador), los propietarios (interesados primarios), los clientes, proveedores, acreedores, empleados, inversionistas y cualquiera otros interesados en el devenir de la organización; todos ellos con algo en común: interesados en mantenerse informados respecto a la licitud de los actos y operaciones del fiscalizado, el avance en cuanto al logro de

objetivos y metas, la existencia de planes y esquemas de administración de respuestas y apego a tales planteamientos, en pocas palabras, interesados en conocer la verdad respecto al comportamiento económico, operacional, social y ambiental pasado y las expectativas futuras de la organización para así decidir en consecuencia.

No obstante, ha de tenerse presente que el encargo se concreta en un individuo particular, toma forma, se humaniza y caracteriza. Ello significa que la potencia de tales poderes podrá o no ser desarrollada y efectiva, pues, factores tales como la idoneidad, capacidad técnica, conocimiento, habilidades, experiencia acumulada, uso de técnicas apropiadas, el buen juicio, incluso, los valores, son determinantes para salir adelante con el fin ulterior de la Revisoría Fiscal: el discernimiento y revelación de la Verdad.

Se deja manifiesta con toda precisión la connotación de presencia permanente para hacer uso de las facultades que le han sido otorgadas, encaminadas pues, a intentar desvelar la verdad como una herramienta para acceder al conocimiento por parte de aquellos que por sí mismos no tienen acceso a la información y que, por tanto, ceden sus derechos y los concentran en el Revisor Fiscal para que actúe como garante de sus intereses.

Ahora bien, similar y complementario encargo hacen los mismos terceros interesados a la administración, por cuanto, le facultan para orientar los recursos sociales al logro efectivo de los propósitos establecidos; que debe, en uno de los tópicos, adoptar las medidas que considere convenientes para cumplir tales fines, a lo que, han denominado sistema de control interno.

Así las cosas, podríamos afirmar que los poderes entregados al revisor fiscal y a la administración toman formas y denominaciones distintas una vez se ponen en ejercicio en el contexto organizacional, de tal suerte que podría denominarse facultad fiscalizadora a los del primero y control interno los del segundo. Gráficamente esto podría representarse así:

Ilustración 3. Poderes otorgados en el contexto organizacional



Fuente: Propia

Tenemos pues que en las organizaciones coexisten dos apoderados cuyas fuentes de facultades son similares, emanan sus fuerzas de orígenes parecidos, hablamos de la Administración y del Revisor Fiscal. Tales sujetos son dotados de poder atendiendo estructuras legales (un tanto diferentes, pero complementarias), deben ofrecer lo mejor de sí para decidir y tomar acción sobre los recursos que les ocupan y, permanecen en la organización solo mientras generen confianza para sus depositantes de poder. Tales sujetos, entonces, no solo deben recibir una dosis de poder, no solo deben detentar tal poder, no basta con ello. Deben usar ese poder, esas facultades para el logro de sus fines. Precisamente en tal sentido han definido lo que es el control: el ejercicio del poder. (Manco, 2015)

Lo que da una fuerza singular, una potencia envolvente al Poder en las organizaciones, lo que imprime cohesión y estructura al Poder es, precisamente, el Control. Por su parte, del control destaca el establecimiento de principios o valores como rectores del actuar, como lenguaje común, como factores de identidad y unidad de propósito entre los agentes y la organización.

Lo antedicho cobra mayor relevancia cuando se piensa en un “mundo globalizado”, que pareciera ser la tendencia actual, pues los interesados en generar inestabilidad y zozobra no pueden según Estulin (2015):

Operar un universo dominado por una <<comunidad de principios>> formada por Estados nacionales soberanos y dedicada al desarrollo mutuo. Los países que fomentan el desarrollo de la creatividad mental de su población generan una comunidad que no

tolerará formas oligárquicas de gobierno indefinidamente, al contrario que la población analfabeta que adolece de un atraso tecnológico. De hecho, no cabe duda de que el analfabetismo y el atraso tecnológico son causas que contribuyen a la aparición del poder oligárquico. (p. 63)

Los principios, pues, cumplen la enorme función de promover la colaboración y generar beneficios mutuos o, cuando menos, evitar el daño. No en vano las corrientes profesionales de avanzada promueven el establecimiento de principios como punto de partida para sus esfuerzos, desarrollos y avances profesionales. En ausencia de tales principios los individuos vuelcan sus esfuerzos al logro de sus propios y egoístas fines, olvidando su función eminentemente social, abandonando todo esfuerzo por generar bienestar común y centrándose en su propia satisfacción.

Acompañemos un poco más a Estulin (2015) en su exploración de lo que es una “comunidad de principios” en los siguientes términos:

La comunidad de principios se basa en la idea de que el ser humano tiene un propósito en el universo. Cuando vives por y para el futuro de la humanidad tu existencia tiene una razón de ser. Por su parte, el Imperio del dinero depende de la supresión del progreso científico y del conocimiento, favoreciendo el atraso y la ignorancia. Así que, en este sentido, el problema radica en cuál es el concepto de verdad: en el sistema imperialista, precisamente por ser totalitario, no existe la verdad. No tiene cabida ninguna verdad, sólo la arrogancia del poder. (p. 63)

En definitiva, tenemos que el poder en relación con la Revisoría Fiscal podría entenderse de dos maneras principales: la primera, como la facultad que se recibe para el logro de los propósitos fijados para la institución y la segunda como la capacidad que debe efectivamente ejercer el individuo.

Entonces, según la primera aproximación se percibe la Revisoría Fiscal como depositaria de facultades y derechos (privilegios si se quiere) con una finalidad previamente establecida, nótese que aún guarda una connotación carente de humanidad, es decir, aún no está dotada o materializada en un sujeto en particular, sino que tales facultades son dispuestas para el uso por parte de un sujeto ideal, tal como si todos quienes fuesen a actuar como tales estuviesen provistos de conocimientos, valores, habilidades, caracteres y otros, idénticos entre sí. Digamos que este es el nivel de amplio espectro, innominado, ideal, inmaterial.

Por otra parte, la realidad de reiterada manera nos ha mostrado y demostrado que los individuos poseen características y rasgos que los definen precisamente por las diferencias entre sí. Es decir, para el momento en que pasamos de esa ideal manera de requerir un Revisor Fiscal y concentramos ese conjunto de facultades (poderes) en una persona definida, entonces, percibimos que las actuaciones que se sobrevienen, las determinaciones adoptadas, los

resultados obtenidos, en pocas palabras, el conjunto de acciones concretas, sus consideraciones y resultados son drásticamente distintos.

Podríamos partir de la consideración básica que nos propone ver, pues, la Revisoría Fiscal como una concesión temporal de poder. Ahora bien, tal otorgamiento de poder tiene, a su vez, un fin ulterior, el cual es instaurar un modelo de seguimiento para la manifestación del poder ya instaurado (imperante) en la organización, lo que se han dado en llamar control organizacional. En otras palabras, el modelo de fiscalización propende por empoderar un sujeto para efectuar un examen exhaustivo al modelo de poderes instaurado en la organización.

Desde esta aproximación, tendríamos la Revisoría Fiscal actuando como una reguladora del poder manifiesto o instaurado en la organización, de tal suerte que se logre el equilibrio y todos y cada uno de quienes interactúan con ella (la organización) reciban lo acordado (toda vez sea justo), mientras no genere perjuicios a los demás. El rol de acción fundamental del Revisor Fiscal se materializa a través de sus manifestaciones (preferentemente escritas) en torno a su apreciación e interpretación de la verdad respecto a los actos y operaciones de la organización. Encaminada, pues, a ese propósito deberá afianzar sus acciones en tres ejes fundamentales, cada uno de ellos con sus propios elementos, a saber:

- **Información.** Establece una línea clara del poder de la Revisoría Fiscal, constituye el soporte de lo que perciben los usuarios. Ha de entenderse en dos dimensiones complementarias: como propósito de conocimiento y fundamentación de la que posteriormente será la opinión del Revisor Fiscal y como la expresión motivada, consciente y profesional de la revelación o manifestación del Revisor Fiscal. Es decir, la información debe entenderse como fuente y como producto asociado al Revisor Fiscal. De hecho, una de las formas de materialización por excelencia del poder o facultad del Revisor Fiscal es, precisamente, el informar. Este eje, a su vez, puede descomponerse en elementos, tales como:
 - Comunicación
 - Publicidad
 - Medios
 - Plan
 - Idealización
 - Fijación
- **Decisión.** Entendida como un proceso sistemático y de racionalidad limitada (pues se tienen dos limitaciones importantes para alcanzar la racionalidad: primero, no se dispone de información perfecta ni completa, es decir, no se cuenta de forma permanente con acceso a toda la información relevante y segundo, las limitaciones propias del sujeto

para evaluar y ponderar apropiadamente las alternativas hasta llegar a elegir la óptima, es decir, se pueden presentar distorsiones en la valoración de alternativas por asuntos como las pasiones, errores de apreciación, intereses creados, paradigmas, entre otros). Continuamente, pues, deberá el Revisor Fiscal aplicar su buen juicio, considerando los elementos de ponderación que ha reunido y determinar la mejor alternativa de acción. Ese proceso de decisiones continuadas se presenta en todas las fases del proceso fiscalizador, pero se concreta de forma máxima al decidir qué y cómo informar, digamos que es este punto donde se percibe en todo su potencial ese caudal de decisiones que se han tomado, pues, entre otras, es a partir de lo expresado (o callado) que se sobrevienen las consecuencias (la responsabilidad) y son esas consecuencias las que se ponderan en términos de Certezas / Riesgos / Incertidumbres. Vale agregar que el estado ideal para decidir es cuando se ha logrado una seguridad total sobre el asunto o tema sometido a decisión, es decir, se han logrado conocer los pormenores y antecedentes, se sabe la situación actual y se conoce lo que va a ocurrir en el futuro; como podrá apreciarse, ese grado de Certidumbre o Certeza pocas veces se alcanza. Lo contrario, la incertidumbre, se manifiesta cuando al decidir solo se cuenta con información parcial y se tienen dudas respecto a las condiciones futuras o respecto a los antecedentes, es decir, se fundamenta la determinación en suposiciones sobre los cursos de acción al elegir, es decir, ni siquiera se pueden asignar probabilidades razonables a los sucesos futuros. El tercer escenario, es el decidir bajo condiciones de riesgo, esto es, se cuenta con información sobre el pasado, presente y futuro aunque no hay seguridad total, simplemente se ha reducido la incertidumbre, pero, se puede asignar una probabilidad razonable a los estados o naturaleza del efecto asociado a lo que se decide. Las decisiones serán apropiadas o no en función de la idoneidad del sujeto, lo que de suyo implica gozar con unas sanas dosis de análisis, intuición, sabiduría, conocimiento, experiencia, priorización, determinación y opinión. El eje de decisión puede desagregarse en elementos como:

- Conocimiento previo
 - Prospectiva
 - Retroalimentación
 - Anticipación
 - Recursos
 - Conclusión
- **Acción.** Una vez obtenida la información necesaria y ponderadas las alternativas, se debe proceder a ejecutar las acciones consecuentes. Digamos que en este punto se trata de implementar lo decidido y,

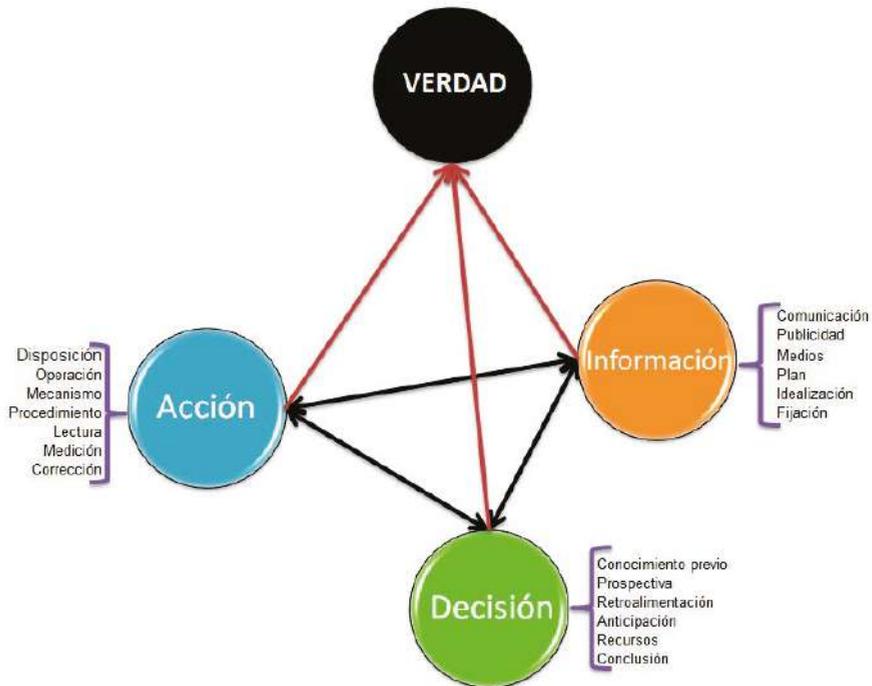
simultáneamente, seguir las estrategias programadas para validar los efectos previstos, de manera que se pueda reestructurar y encauzar las probables consecuencias cuando se presenten desviaciones importantes. A su vez, los efectos finales se deben conocer para reunirlos como información requerida frente a determinaciones futuras. Podría entenderse mejor el eje de acción considerando los elementos que le integran, eso es:

- Disposición
- Operación
- Mecanismo
- Procedimiento
- Lectura
- Medición
- Corrección

Como puede percibirse, los ejes Información – Decisión – Acción son altamente autónomos y, a la vez, interdependientes, difícilmente se podría presentar uno en ausencia de los otros, so pena de un proceso trunco o con desviaciones relevantes. Estos ejes se integran de forma permanente al proceso fiscalizador y hacen parte de la cadena de eventos que nutren y desvelan la verdad, podría afirmarse, incluso, el constante informar – decidir – actuar es lo que permite que aflore la verdad; verdad que, en últimas, es la pretensión ulterior o finalidad del proceso fiscalizador. Lo dicho implica que, la verdad es un bien depurado al que se alcanza solo en la medida que se ha logrado cumplir apropiadamente con esos denominados acá “ejes”, en otras palabras, si hay fallos en la información, en las decisiones adoptadas o en las acciones emprendidas, entonces, es altamente probable que la verdad no se alcance. Es más, queda latente la probabilidad de que ni siquiera funcionando adecuadamente los ejes, se logre alcanzar la verdad, pues, queda condicionada para su revelación a un factor más: la relevancia.

Gráficamente lo hablado respecto a los ejes de acción de la Revisoría Fiscal se podrían representar así:

Ilustración 4. Ejes de acción de la Revisoría Fiscal



Fuente: Propia.

Tenemos pues, una Revisoría Fiscal con un encargo notable relacionado con la búsqueda de la verdad. Verdad ésta que se hace cada vez más esquiva y difusa. Ahora bien, la problemática no está asociada estrictamente a la actuación del Revisor Fiscal, sino que obedece a unas dinámicas propias del entorno empresarial (a las condiciones de mercado, a las políticas estatales, a las dinámicas transnacionales, a las prácticas corporativas, estándares de información), tal como lo puntualizan Elliot & Schroth (2003, p. 9), hablando de lo que finalmente obtendrán los usuarios de la información “[...] a no ser que los países se muevan con mayor rapidez para establecer estándares de gestión y reguladores que traspasen las fronteras del negocio global, son las mentiras corporativas, los errores legales de interpretación y los complejos esquemas del fraude global [...]” (cursiva y subraya fuera del texto), es más, nos advierten más adelante que algunos países de avanzada (los vanguardistas), “emiten pocas señales de querer participar en los mercados globales del capital y de estar dispuestas a hacer más para detener los trucos y las trampas”. Esas dinámicas de mentira sistemática que parecen ser irrefrenables, más las asociadas a las prácticas profesionales basadas en procedimientos arcaicos, obsoletos y

carentes de valor efectivo de cara a las conductas corporativas, nos conducen a pensar que los usuarios de la información cada vez se deben resignar a conocer fragmentos de la realidad, percepciones aisladas, porciones de la historia, cuando no directa y manifiestamente construcciones elaboradas y amañadas de la realidad (mentiras) como exponentes de la “verdad”; aunque como usuarios según Elliot & Schroth (2003)

Tenemos el derecho a esperar la verdad en cuanto a la rentabilidad empresarial y la obligación de apoyar los mercados que ha ganado nuestra confianza. Estos momentos son para nuestros mercados la mayor oportunidad que hayan tenido nunca. Si los inversores y las empresas que ellos apoyan son capaces de generar verdaderos vínculos de confianza basados en hechos fidedignos y rentabilidad real, todo el mundo saldrá ganando. (p. 12).

Pues bien, frente a estas complejas realidades, la función de la Revisoría Fiscal a través de su trabajo permanente, continuo, asiduo, diligente, pareciera encaminarse, precisamente, a la detección de las mentirijillas, esas pequeñas mentiras y exageraciones que pueden promulgarse respecto a las operaciones y actos del ente fiscalizado, para actuar oportunamente y evitar que la acumulación de ellas degeneren en grandes mentiras hasta llegar a producir desastres y crisis descomunales, es decir, hasta configurar conspiraciones planificadas.

Ese encargo de procurar la verdad es, pues, fundamental para la conservación de la confianza, no es gratuito que se manifieste que deberá el Revisor Fiscal tener presentes las corrientes y fuerzas a considerar en el marco de acción de las corporaciones y sus dinámicas, consideremos lo comentado por Elliot & Schroth (2003):

- Complejidad. En los negocios, especialmente en los negocios globales, la complejidad es cada vez más profunda y más amplia y por ello, proporciona un escondite perfecto para nuevas formas de engaño empresarial.
- Tecnología. Los avances proporcionan velocidad a las maniobras empresariales, tanto a aquellas que son buenas y legales, como a las que son malas e ilegales.
- Incapacidad de sujetarse a la realidad. Las empresas pierden contacto con la información relacionada con la rentabilidad real de sus operaciones empresariales, económicas y contables y con el valor de su capital intelectual.
- La necesidad de precisión. Las tareas directivas requieren mayor rigor, más precisión y un control completo por parte del consejo de administración y de los equipos de liderazgo. (p. 23)

A la Revisoría Fiscal se le han asignado funciones, de las que destacaremos las preceptuadas en el Código de Comercio, particularmente las de los artículos 207, 208 y 209. Veamos:

Artículo 207. - Son funciones del revisor fiscal:

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2. 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;

3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;

4. Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Parágrafo.- En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

Artículo 208.- El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;

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

3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;

4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y

5. Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros

Artículo 209.- El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

1. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;

2. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se lleva y se conservan debidamente, y

3. Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Así las cosas, se hace insoslayable mencionar que la agitación de los mercados, los ritmos aceleradísimos de negocios, las posibilidades de presencias en remotas locaciones, entre otros factores, hacen que las funciones asignadas a la Revisoría Fiscal cobren una singular importancia de cara a los usuarios, pues, hoy más que nunca se precisa información confiable para afrontar los retos de hacer negocios con complejas corporaciones. Y es que las revelaciones posteriores a las crisis y quiebras de entidades por prácticas insanas respecto a las declaraciones de información a los usuarios, han puesto de manifiesto que sobran motivos de alarma para las dinámicas de negocio que fundamentan sus determinaciones en informaciones divulgadas por administraciones tendenciosas y, lamentable es mencionarlo, con el concurso, patrocinio, beneplácito y asesoría –o cuando menos la tolerancia– de cuerpos colegiados de profesionales a quienes se les ha asignado la tarea de encontrar la verdad en tales manifestaciones. Queda pues la sensación de que algo no se está haciendo bien, que o bien falla el método y las prácticas profesionales o el frenesí empresarial más las desmesuradas ansias de ganancias ingentes a ritmos acelerados pueden con la medida y las pausas que exige el conocer adecuadamente los escenarios del pasado, presente y futuro antes de decidir. Es decir, las reflexiones se hacen de especial manera cuando ya se presentan hechos más que dramáticos, la censura, los señalamientos, los lamentos... abundan.

Por otra parte, no se puede perder de vista el que buena parte de la información que entregan las organizaciones a los usuarios tiene como fuente la contabilidad, y bien han advertido que el aporte de la contabilidad, la información contable más específicamente hablando, ha sufrido transformaciones y cambios de forma tal que como lo señala Ariza Buenaventura (2008):

En las últimas décadas de la globalización del capitalismo corporativista y su estrategia financiera que está exigiendo una homogeneización de la información contable a escala planetaria, centrada en algunas innovaciones y modificaciones de la base axiológica desde la cual la contabilidad evalúa adaptaciones y hasta omisiones de la conceptualización contable comprometida con el interés de los usufructuarios del capital corporativo en detrimento del interés público. (p. 37)

Considerando, pues, los abundantes análisis de antecedentes y las prácticas generalizadas por las administraciones de entes que se han visto en medio de estas crisis, se encuentran signos comunes que podrían utilizarse para alertar a los Revisores Fiscales sobre probables problemáticas en los entes fiscalizados, y que, siendo consecuentes con las funciones que le han sido asignadas, deberá dar cuenta oportuna a los niveles de responsabilidad apropiados para que tomen las medidas correctivas pertinentes. Los mencionados signos de alarma comunes entre empresas en dificultades, como lo señalan Elliot & Schroth (2003) cuando comentan lo relatado por James Chanos al testificar en el caso Enron, serían:

1. Aplicación de métodos contables que intentan inmovilizar o reservar las utilidades de transacciones cumplidas hoy para el futuro, partiendo de una estimación de la rentabilidad futura. Pues, puede aplicarse una metodología poco realista y “construir” un panorama de rentabilidad o de expectativas de utilidades distorsionadas, es decir, pueden engañar al mercado generando la sensación de que atraviesan por una situación de altas rentabilidades sin asidero en la realidad. Ahora, lo complejo de este punto es que esa realidad inducida puede ser perfectamente válida, es decir, se pueden utilizar métodos contables legales para crear esos informes totalmente falsos.
2. Mediciones de rendimientos de inversión (o cualquiera otra medida analítica) precisos pero que arrojan resultados por debajo de la media en mercados similares. Ciertamente es que esto no siempre es un mal indicio, y, de hecho, generalmente se considera síntoma de buena salud financiera. El daño acá reside en que puede albergar desmesurados costos de operación o excesivos gastos.
3. Operaciones en bolsa donde se hace uso de información privilegiada, cuestión que, incluso, suele considerarse ilegal (insider trading).
4. Proyecciones sobre el potencial de mercado propio cuyos resultados son contrarios a los previstos en estudios similares sobre el mercado en general. Usualmente esto significa que la organización está creando un mercado falso para llamar la atención y cautivar inversionistas.
5. Problemas y conflictos con los clientes y los medios de comunicación, pese a que se presenten informes con buenos resultados y los analistas recomienden invertir. Una señal de que algo no funciona como debería ser

es la difusión de notas periodísticas negativas o la revelación por medios masivos (internet, ligas de consumidores) continuas quejas de los clientes respecto a un producto en particular.

6. La pérdida de recurso humano clave, especialmente los repentinos retiros de altos ejecutivos; máxime si se intenta mitigar el efecto dando explicaciones o justificaciones poco claras e insatisfactorias. (p. 32)

Como puede apreciarse, las situaciones descritas corresponden a asuntos donde se tiene una clara intención de inducir a error al mercado y ello corresponde a determinaciones adoptadas a alto nivel directivo. Por ello se han hecho esfuerzos importantes en los últimos años encaminados a comprometer fuertemente la administración en los más altos niveles con la adopción de prácticas de transparencia y buen gobierno y, de otro lado, hacer conscientes a los profesionales encargados de la evaluación de las prácticas y estrategias corporativas. Este último punto lo debe afrontar el Revisor Fiscal y en nuestro medio queda un gran reto profesional para atender una tarea de tal envergadura. La alternativa, indudablemente, es desarrollar metodologías de fiscalización a las estrategias al más alto nivel, esto significa según Obando (2001) que:

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. (p. 142)

Queda, pues, sentada la enorme tarea de monitorear constante y asiduamente toda la estructura del sistema de control interno. Sirve para la magnitud del compromiso del Revisor Fiscal, adicionar a su paquete de herramientas el ocuparse en su proceso fiscalizador de la evaluación de riesgos, cuestión sobre la que se escuchan voces de aliento a la implementación para el uso, como es el caso de (Obando, 2001), del profesor Mantilla Blanco & Cante S (2005) y, para no hacer muy larga la relación de trabajos sobre el tema, lo propuesto por Bell y otros (2007). La metodología concibe estructurar el trabajo de auditoría / fiscalización (de acuerdo al caso), identificando los grandes riesgos a los que esté expuesta la organización de tal suerte que se ocupará

solo de los asuntos/temas relevantes; para ello se secciona/fraccionan la entidad en zonas/áreas de riesgo tales como:

- Riesgos financieros
- Riesgos asociados al sistema de Dirección
- Riesgos asociados al cumplimiento
- Riesgos tributarios
- Riesgos del sistema de control y la calidad organizacional
- Riesgos relacionados con los sistemas de información
- Riesgos ligados a las tecnologías de información
- Riesgos ambientales
- Riesgos sociales

Ahora bien, desde las propuestas de evaluación de riesgos como punto de partida para el trabajo de fiscalización se hace imperativo el discutir metodologías como la denominada *Business Measurement Process* – BMP (proceso de medición de negocios) desarrollada por KPMG. El BMP el cual según Timothy Bell. et al (2007):

Guía el centro de atención, la anchura, y la profundidad de la adquisición de conocimiento del auditor, y apoya el desarrollo de sus expectativas sobre los resultados de operación del cliente y la condición financiera. Los métodos y procedimientos que comprenden BMP se basan en cinco principios del monitoreo y medición de negocios: análisis estratégico, análisis de procesos de negocio, valoración de riesgos, medición de negocios, y mejoramiento continuo (p. 47)

Es indudable la estrecha correlación entre las funciones del Revisor Fiscal y el sistema de control interno establecido en la organización fiscalizada por parte de la administración. En este sentido se han contemplado funciones específicas para el Revisor Fiscal en los artículos 207, 208 y 209 del código de comercio (ya detallados previamente), tales funciones son determinadas tanto en su capacidad operativa como en sus atributos de información, es decir se le dota de facultades y se le exigen dar cuenta de los resultados obtenidos a partir del tino e idoneidad profesional.

En términos generales y siguiendo los lineamientos establecidos en el código de comercio y las recomendaciones del consejo técnico en diversos pronunciamientos (cual es el caso del pronunciamiento 7), tenemos responsabilidades concretas para el Revisor Fiscal respecto a la evaluación del sistema de control interno en puntos particulares, para lo que tomaremos como referente los propuestos por el profesor Aguiar (2001), adaptándolos para los fines del presente escrito:

- 1) Conocer irregularidades potenciales, ello implica conocer y familiarizarse con modalidades de errores e irregularidades tales como:
 - a) Violaciones a la ley, los estatutos y las normas internas
 - b) Omisión de registro

- c) Cálculo erróneo
 - d) Procedimiento erróneo
 - e) Pérdida de documentos o registros
 - f) Omisión de documentos o registros
 - g) Desfalcos no cubiertos
 - h) Desfalcos encubiertos
 - i) Destrucción de documentos o registros
 - j) Inclusión de documentos falsos
 - k) Alteraciones de documentos o registros
 - l) Manipulación de estados y de informes
 - m) Abuso de confianza
- 2) Identificar y probar si están vigentes los controles claves o de mayor impacto, el reto en este sentido ha de ser procurar ser (el revisor fiscal) el profesional que entienda el sistema de control interno precisando las fortalezas y debilidades a partir del conocimiento de los controles establecidos en la empresa, especialmente asuntos como:
- a) La cultura organizacional
 - b) La estructura organizacional
 - c) Las autorizaciones y la forma como se asignan las responsabilidades sobre el desempeño
 - d) Los documentos y registros
 - e) Los mecanismos de protección y conservación de los activos y los registros
 - f) Los informes generales y por excepciones
 - g) Las revisiones y aprobaciones
 - h) La vigilancia o monitoreo
- 3) Dar aviso de los hallazgos, eso implica dar oportuna cuenta de aquellos elementos que deba atender la administración para mejorar la situación general de control de la organización. Aquí es de suma relevancia el criterio profesional del revisor Fiscal, pues, serán sus consideraciones y ponderaciones los factores determinantes para decidir la forma, momento y contenidos de este tipo de manifestación. (p. 35)

De otra parte y complementando lo ya mencionado, cabe insistir en la relevancia que representa para el actuar del Revisor Fiscal en cumplimiento de sus funciones satisfacer los requerimientos relacionados con lo que han denominado una “auditoría del control interno”.

Cierto es que el requerimiento a este nivel es un asunto con serias implicaciones para la organización y los usuarios, sin embargo, en nuestro medio según Mantilla Blanco & Cante S (2005) las prácticas han limitado la cuestión a:

(1) Evaluar el control interno a fin de determinar el alcance de los procedimientos de auditoría (un asunto que derivó en importantes ahorros para los auditores); y (2) presentar listas interminables de recomendaciones de control (no acatadas por la administración y a las cuales ni los mismos auditores les hacen seguimiento). (p.11)

En el caso colombiano, el tema ha tenido amplia cobertura por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que ha dado alcance al trabajo de la llamada Comisión Treadway, cuyo trabajo se reconoce como informe COSO; advierte, entonces, el consejo, en su Pronunciamiento 7, que partiendo de que la revisoría fiscal tiene “funciones de supervisión, revisión y evaluación del control interno, el pronunciamiento recoge el concepto moderno de control interno adoptado internacionalmente por la profesión después de un estudio de varios años” (CTCP, 1994, p.2)

Según el marco comprensivo promulgado por el Informe COSO, recogido y divulgado en su esencia mediante el Pronunciamiento 7, se ha de entender que el control interno “consta de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la forma como la administración maneja el ente, y están integrados a los procesos administrativos” (CTCP, 1994, p.10), tales componentes, tercian, son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación y
- Supervisión y seguimiento (p.10)

Ahora, representando gráficamente los componentes del sistema de control interno y ampliando un poco lo que implican, se tiene:

Ilustración 5. Componentes del sistema de control interno

1	<p>AMBIENTE DE CONTROL</p> <p>"El ambiente de control puede entenderse como la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad." (Manco, 2015, pág. 32). Conformar, pues, el contexto, la atmósfera, el clima, el entorno del sistema de control establecido; refleja la cultura, comportamiento, carácter o forma organizacional, es decir, refleja las actitudes, paradigmas, hábitos, costumbres, estructuras, métodos, estilos y valores compartidos. Sobra advertir que es la plataforma de todos los demás componentes.</p>
2	<p>EVALUACIÓN DE RIESGOS</p> <p>Proceso sistemático de identificación, evaluación, jerarquización, priorización y gestión de los riesgos relevantes (amenazas, puntos débiles, vulnerabilidades) de origen interno o externo, conforme a los objetivos de la entidad y con un enfoque funcional y interno o externo, conforme a los objetivos de la entidad y con un enfoque funcional y de procesos.</p>

3	ACTIVIDADES DE CONTROL Compuestas por las reglas, normas, procedimientos, acciones e instrucciones que procuran asegurar el cumplimiento de las políticas y determinaciones de la administración (dirección), conformando el conjunto de medidas necesarias para conjurar los riesgos asociados al logro de los objetivos de la organización; permean y comprometen todos los niveles, funciones y procesos, es decir, abarcan la gestión integral de la organización.
4	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN Conjunto de procesos, canales, medios, tecnologías y acciones que proporcionan una seguridad razonable de que la información fluye en la organización en todos los niveles y ámbitos internos, así como también desde/hacia el entorno; es una concepción con enfoque sistémico y de continuidad, en procura de la calidad y la oportunidad, de forma tal que se facilite/permita el cumplimiento de las responsabilidades individuales y de conjunto.
5	SUPERVISIÓN Y MONITOREO (SEGUIMIENTO) Procesos, procedimientos, actividades y acciones emprendidas permanentemente para fines periódicos o específicos, encaminadas a validar, verificar y evaluar la calidad del sistema de control interno establecido, de manera que se pueda obtener información relevante y útil para su mejoramiento continuo.

Fuente: *Propia*.

III. Comentarios finales

¿Qué pasó? ¿Acaso la institución de la Revisoría Fiscal está mal concebida? ¿Los poderes que le han sido otorgados son inapropiados? ¿Quién recibió tales facultades efectivamente fue incapaz? Estos interrogantes y muchos otros podrían surgir al momento de analizar los planteamientos del presente trabajo.

Podríamos afirmar que corresponde a la academia interpretar las necesidades y dotar a los individuos de las habilidades y destrezas para apropiarse de los poderes y ponerlos en ejercicio, es decir, de alguna manera encontrar las condiciones y bases de idoneidad esperada. Idoneidad entendida pues, como esa cualidad que enmarca ese conjunto de características intrínsecas, propias de la persona, necesarias para un propósito, lo que implica cuestiones tales como: conocimiento, habilidad, destreza, experiencia. Queda planteada la pregunta: ¿los contenidos programáticos de las universidades donde se brinda formación contable atienden y responden cabalmente a las necesidades de alta cualificación requeridas por los profesionales para cumplir sus misiones en el medio?

Es deber de las universidades pasar de programas que satisfacen necesidades de adiestramiento y entrenamiento técnico sustituyéndolos por planes de formación. Vale recordar lo resaltado por Agudelo (2008) quien, a su vez, trae a colación lo afirmado por Jorge Tua Pereda en el sentido de la formación:

En efecto hay dos maneras de enseñar la contabilidad. La primera consiste en transmitir a los alumnos un procedimiento o norma contable, desgranando sus recovecos, analizando su mecánica e ilustrando la cuestión con ejemplos prácticos, tal norma suele ser un pronunciamiento (en ocasiones lamentablemente, estadounidense),

un principio internacional o un plan de cuentas. Con ello, el alumno aprende a contabilizar, pero no aprende contabilidad, estará más sensibilizado por la mecánica que por el fundamento: se orientará más al hacer que al saber. Aplicará correctamente una norma, pero desconocerá cuestiones tan importantes como las razones que la avalan, su conexión con la epistemología contable o las alternativas posibles a aquella norma que por uno u otro motivo han sido rechazadas por la regulación. (p.107)

La verdad también es asunto que ha permeado la corrupción, eso se hace irrefutable. Basta con tomar prestadas las palabras de Luis Colmenares “No quiero pensar que nos estamos acostumbrando a convivir con la corrupción sin darnos cuenta de que poco a poco se van contaminando nuestros valores morales y en esa misma dirección estamos perdiendo conciencia de los límites que separan el bien del mal” (Colmenares Rodriguez, 2008, p. 11). Entonces, como profesión debemos ocuparnos de establecer condiciones de atención de requerimientos de actuación bajo modalidades que disminuyan los dilemas morales y permitan guiar los actos por altos fines de bienestar para la comunidad.

Lamentable es reconocer que las actuales formas de ejercicio de la Revisoría Fiscal pasan de leves descuidos en sus funciones hasta llegar a la negligencia marcada. Centrar la discusión en torno al uso de las normas de auditoría de origen extranjero y su efectividad para subsanar las deplorables condiciones de ejercicio se vuelve fútil. El asunto de fondo es que se pueden aprovechar esas tecnologías y darle un renovado ánimo a las técnicas de interventoría de cuentas. Igualmente, como es señalado por Franco Ruiz (2008), se pueden aprovechar tecnologías emergentes, verbigracia:

Matrices de fiscalización estratégica, unidades de análisis documental, unidades de análisis de calidad de estructura, unidad de análisis de calidad de tarea, unidad de análisis de sostenibilidad financiera, matrices verificadoras, unidades de análisis de calidad, catálogo de productos, tableros de control, análisis de eficacia, análisis de productividad global de los factores, análisis de valor agregado, unidad de análisis de origen y aplicación de excedente social, matrices de riesgo control (p. 65)

Indudable es que estamos en un momento crítico, se avizoran cambios sustanciales en la práctica profesional de la Revisoría Fiscal, debemos cambiar. Pero ¿qué es lo que hay que cambiar? En este sentido apropiémonos de las palabras del profesor Samuel Mantilla (2015):

- Implica cambiar la teoría jurídica subyacente (órganos sociales) por la teoría jurídica inmersa en el gobierno corporativo del presente ('objetivos comunes y roles independientes').
- Tiene la enorme ventaja de que la revisoría fiscal sigue siendo una institución (incrustada en el derecho colombiano), le permite adecuarse a los estándares y las prácticas internacionales (uso de IFRS/NIIF y de los ISA/

NIA, principal pero no exclusivamente), le facilita mantenerse al ritmo de los negocios, y sigue siendo rol privativo de los contadores.

- Implica cambios de fondo tanto en su concepción (no como órgano social sino como un rol entre los diferentes roles que buscan compartir los objetivos comunes), en su funcionamiento (un órgano que se convierte en tres roles diferentes) y en el respaldo profesional (contadores profesionales en ejercicio profesional independiente).
- Conlleva pagar el precio. En otras palabras, ‘para que la revisoría fiscal pueda ser transformada, la profesión de respaldo, esto es, la contaduría, tiene que ser transformada.’ No podrá cambiar la revisoría fiscal con la contaduría pública tal y como hoy está funcionando. (p. 510)

Referencias bibliográficas

- Agudelo Vargas, M. V. (2008). La educación contable un reflejo de la instrucción y el entrenamiento. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional* 106-108. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- Aguiar Jaramillo, H. (2001). Control interno y revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia* 39, 31-40.
- Aguiar Jaramillo, H. (2003). Revisoría fiscal y globalización. *Contaduría Universidad de Antioquia* 42, 87-96.
- Ariza Buenaventura, E. D. (2008). Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional* 34-51. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- Blanco Luna, Y. (2003). *Normas y procedimientos de la auditoría integral* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Blanco Luna, Y. (2006). *Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal* (Novena ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Colmenares Rodríguez, L. A. (2008). La ética en el ejercicio de la profesión contable. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional* 10-14. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). *Orientación Profesional: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal*. Documento, Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1994). *Pronunciamento 7: Pronunciamento sobre Revisoría Fiscal*.
- Elliot, A. L., & Schroth, R. J. (2003). *Cómo mienten las empresas ¿por qué Enron es tan sólo la punta del iceberg?* Barcelona, España: Ediciones Gestión 2000.
- Estulín, D. (2015). *Fuera de control* (Primera ed.). Bogotá, Colombia: Planeta.
- Franco Ruiz, R. (2008). Responsabilidad de la contaduría pública en el desarrollo empresarial. *La Contaduría Pública - La profesión de mayor riesgo social y de gran proyección internacional* 55-66. SENA - REDFACONT - JUNTA CENTRAL DE CONTADORES.
- French, J. R., & Raven, B. (1959). The Bases Of Social Power. En U. O. Press, *Studies in Social Power*. 150-167. Cartwright.

- García-Pelayo y Gross, R. (1972). *Pequeño Larousse Ilustrado*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Lrousse Argentina.
- Manco Posada, J. C. (2000). De la revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia* 36, 109-121.
- Manco Posada, J. C. (2015). *Elementos básicos del control, la auditoría y la revisoría fiscal*. Medellín: Juan Manco.
- Mantilla Blanco, S. A. (2015). *Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera (ISA/NIA)* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Mantilla Blanco, S. A., & Cante S., S. Y. (2005). *Auditoría del control interno* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe ediciones.
- Obando Cárdenas, J. (2001). Nuevos paradigmas de la revisoría fiscal. (F. d. Departamento de contaduría, Ed.) *Contaduría Universidad de Antioquia* 39, 131-142.
- Peña Bermúdez, J. M. (2007). *Revisoría fiscal una garantía para la sociedad, empresa y estado* (Primera edición ed.). Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Pungitore, J. L. (2007). *Sistemas administrativos y control interno: Descripción de las operaciones básicas en la empresa bajo condiciones de control* (Segunda Edición ed.). Nuenos Aires: Osmar Daniel Buyatti Librería Editorial.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control* (Primera Edición ed.). (Nohora García... (et al), Trad.) Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Timothy Bell... (et al). (2007). *Auditoría basada en riesgos* (Primera edición ed.). (S. A. Mantilla, Trad.) Bogotá: Ecoe Ediciones.