

# SUPERVISIÓN ESTATAL, REVISORÍA FISCAL Y EMPRESA

Por **ÁLVARO HERNÁN TRUJILLO MAHECHA**

Director Programa Contaduría Pública – Universidad de La Salle

Docente Especialización Revisoría Fiscal – Universidad Javeriana

¿Cómo se puede relacionar la supervisión estatal con la Revisoría Fiscal y la empresa? El presente documento pretende dar una opción de respuesta a la pregunta formulada, en el marco del encuentro académico que nos congrega.

Para el efecto consideré necesario identificar un elemento que fuese común a la supervisión estatal, a la Revisoría Fiscal y a la empresa; y dentro de las diversas alternativas opté por la de **SERVIR**. Por **SERVIR** entiendo un concepto que puede ser comprendido desde dos dimensiones: la primera, como una **actitud que busca primordialmente satisfacer las necesidades de otro**, de una manera concreta y consciente; y, la segunda, como un efecto que sin estar necesariamente previsto se logra, al ser lo hecho de utilidad para personas indeterminadas.

La respuesta anterior motiva inquietudes como a quién sirve la supervisión estatal, a quién la Revisoría Fiscal y a quién la empresa, y de qué manera se interrelacionan.

Si bien es cierto que la existencia de la supervisión estatal, la de la Revisoría Fiscal y la de la empresa pueden tener orígenes independientes, también lo es que las mismas se hallan estrechamente relacionadas; por cuanto encuentran su razón de ser en el **SERVIR**; la primera, que se ejerce de forma preferente sobre la última, en **SERVIR** a la comunidad, la segunda en **SERVIR** al ente económico en el que ejerce sus funciones, y la tercera en **SERVIR** a los intereses de quienes la conforman, dentro de los límites de bien común y con una función social que le implica obligaciones.

## LA SUPERVISIÓN ESTATAL

La supervisión estatal, según los preceptos constitucionales que la establecen e inspiran<sup>1</sup>, tiene como fin esencial garantizar la vida honra y bienes de quienes se encuentren en el territorio colombiano, objetivo éste que legitima la existencia de las autoridades que la ejercen e inspira su quehacer en el ámbito particular de las funciones que el correspondiente organismo estatal desarrolla.

Desde luego que la supervisión estatal constituye una carga para los administrados, en general, y para quienes los supervisados en particular, pues su costo económico lo sufraga por la comunidad y las empresas que se benefician de la misma; tal como y se desprende del hecho de que las entidades estatales supervisoras financien sus gastos de forma general vía presupuesto nacional y a través de vehículos de auto sostenimiento, vía cuotas a cargo de los entes económicos supervisados.

El hecho de que la existencia de tales entidades constituya una carga, no menoscaba la razón de ser de las mismas ni compromete en nada su propósito esencial, entendido como **SERVIR** a la comunidad. ¿Qué sería de una comunidad que se interrelacione con organizaciones privadas sin la existencia de un supervisor que inspire su quehacer en el propósito de salvaguardar los intereses generales, en claro privilegio de los mismos sobre los particulares? Seguramente, se encontraría más expuesta a los efectos de las conductas que, motivadas en el interés particular, generen menoscabo en el interés general. Así las cosas, el propósito de la supervisión estatal no puede ser diferente al de **SERVIR** a la comunidad potencialmente afectada con las actividades desarrolladas por los particulares. Por ello dicho propósito genera, en caso de incumplimiento, la responsabilidad patrimonial del Estado.

---

<sup>1</sup> Constitución Política de Colombia, artículo 189, numeral 24, en concordancia con los artículos 2 y 333, ídem.

## LA EMPRESA

Por su parte, la empresa como unidad económica productiva base del desarrollo constitucionalmente amparada, persigue un interés particular que se centra en el crecimiento y fortalecimiento patrimonial de quienes, de forma legítima, comprometen su patrimonio económico en la aventura de una actividad organizada<sup>2</sup>. Ese interés en nada puede resultar contrario o antagónico al interés de una comunidad, pues si así fuera, el empresario estaría comprometiendo la fuente de sus ingresos y de su existencia misma, o ¿Acaso se puede si quiera imaginar el desarrollo de una empresa, sin una comunidad usuaria de sus servicios?

Desde luego que el interés particular encuentra límites en los deberes sociales de los particulares, pues nuestra norma superior ha previsto que el ejercicio de los derechos y libertades implica responsabilidades, esto es, asumir las consecuencias fijadas para su abuso. Por ello toda persona debe respetar los derechos ajenos, no abusar de los propios, obrar conforme al principio de solidaridad social y contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, dentro principios de justicia y equidad. Si se tiene en cuenta que las personas jurídicas en realidad son mecanismos para el ejercicio conjunto de actividades económicas, tales personas no pueden ser empleadas por sus constituyentes o fundadores como medios para la vulneración de los preceptos superiores que matizan, direccionan y limitan el desarrollo del objeto para el cual se han conformado. Por ello se puede concluir que las empresas tienen como función **SERVIR** a sus grupos de interés y a la comunidad.

Por su parte, el Estado y la comunidad tienen interés en el devenir de las empresas, pues éstas sirven a los anteriores como aportantes de tributos, generadores de empleo y agentes que satisfacen diversas necesidades del conglomerado social. En ese sentido, tanto el Estado como la comunidad se

---

<sup>2</sup> Código de comercio, artículo 98.

benefician de la existencia de empresas sólidas, que en un marco económico como el nuestro -economía de mercado-, ofrezcan diversas alternativas al consumidor y adelanten una competencia sana que se traduzca en la oferta de bienes y servicios de calidad y a los mejores precios posibles. Por tal razón, la desaparición de una empresa representa la pérdida de una unidad económica activa y, por ende, la disminución en los tributos, en la generación de ingresos para sus empleados y en las alternativas del mercado para los consumidores. Por ello la Constitución Política ha reconocido a las empresas un talante similar al que se le reconoce a las familias en relación con la comunidad o sociedad.

### **LA REVISORÍA FISCAL**

Sólo en el sentido anterior se puede entender el mandamiento legal que establece a la Contaduría Pública como una profesión que tiene como fin satisfacer las necesidades de la sociedad<sup>3</sup>, esto es, **SERVIR** a la misma. La Contaduría Pública genera un efecto de utilidad para la comunidad, siempre y cuando sus profesionales adelanten las actividades reservadas para éstos de una manera idónea.

No podría ser otra la interpretación, si se tiene en cuenta que el Contador Público presta sus servicios a los entes económicos que lo requieren, y sólo en el desarrollo de actividades relacionadas con la ciencia contable tiene la posibilidad de concretar el mandamiento legal anteriormente referido.

Por expresa disposición legal la administración de los entes económicos<sup>4</sup>, de la que no forma parte el Contador Público en esa calidad profesional, debe rendir cuentas<sup>5</sup> a los grupos de interés de las entidades que administran (Stakeholders), razón por la cual los informes que presentan con ese propósito (el de rendir cuentas de su gestión), incluidos los estados financieros, constituyen su versión de

---

<sup>3</sup> Ley 43 de 1990, artículo 35.

<sup>4</sup> Ley 222 de 1995, artículo 22.

<sup>5</sup> Ídem, artículos 45 y 46.

los asuntos a ellos estatutaria y legalmente confiados, por lo que el natural interés de presentar los mejores resultados posibles puede prestarse a suspicacias, que dificultan la adopción de decisiones por parte de los interesados en tales informes, incluido, desde luego, el Estado. No debemos olvidar que la información contable tiene dentro de sus objetivos básicos evaluar la gestión de los administradores, fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas, y contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica desarrollada por la empresa representa para la comunidad<sup>6</sup>, entre otros objetivos fundamentales de gran valor. Por eso de forma general la Contaduría Pública tiene dentro de sus fines **SERVIR** a la comunidad.

En concordancia con lo anterior, el Contador Público que otorga fe pública, lo cual sólo puede hacer en su rol de Revisor Fiscal o examinador independiente de estados financieros, facilita la adopción de las decisiones a los grupos de interés de las entidades en las que desarrolla sus funciones y a terceros indeterminados, al eliminar la incertidumbre que puede acosar al usuario de la información contable que pretende emplear la misma como uno de los fundamentos de sus decisiones, y libera a la administración de la carga que implica demostrar la veracidad de sus informes contables. Tal es el alcance de la fe pública, que al ser otorgada respecto de estados financieros, hace presumir, salvo prueba en contrario que éstos son dignos de fe por parte de cualquier interesado.

Vale la pena resaltar que el alcance de las funciones legalmente establecidas para la Revisoría Fiscal es mucho más concreto que el valioso servicio de la fe pública, pues en su labor de vigilancia coadyuva a la salvaguarda de los intereses del usuario de sus servicios profesionales, esto es, la empresa en la que ejerce el cargo de Revisor Fiscal. Y aquí debo resaltar que el Contador Público es Revisor Fiscal solo en relación con la empresa usuaria de sus servicios, lo que quiere decir que dicha calidad no puede existir por fuera de la misma, por cuanto la Revisoría Fiscal no es una profesión.

---

<sup>6</sup> D.R. 2649 de 1993, artículo 3.

Así las cosas, el objetivo de la Revisoría Fiscal es el de **SERVIR** a la empresa usuaria de sus servicios, y, de contera, con el adecuado cumplimiento de sus funciones, **SERVIR** al Estado y a la comunidad. Mucho se ha dicho respecto a quién sirve la Revisoría Fiscal, y de las varias posiciones que se han asumido en relación con esta inquietud algunos pretenden que sirve al Estado, otros a la comunidad en general y unos pocos a las empresas usuarias de los servicios. Me incluyo en el último grupo. Considero que la Revisoría Fiscal no puede tener un fin distinto al de **SERVIR** a la empresa usuaria de sus servicios, porque su papel no puede desarrollarse sino al interior de la misma, de suerte tal que por fuera de ésta la Revisoría Fiscal no existe. Dicho de otra manera, la Revisoría Fiscal requiere indefectiblemente de la empresa para su existencia, y no al contrario.

La Revisoría Fiscal es un órgano de la empresa usuaria de sus servicios, por cuanto sólo ejerce sus funciones al interior de la misma, aunque lo hace de forma independiente a como desarrollan sus propias funciones otras órganos de la entidad, tales como su administración colegiada e individual. Por ello resulta lógico que sea la propia empresa quien designe a quien prestará sus servicios como Revisor Fiscal, que sea la empresa como beneficiaria directa, que no única, quien asuma el valor de sus servicios y que sea la empresa quien determine el cambio de Revisor Fiscal, cuando así lo considere necesario. Y debo resaltar que el usuario y el beneficiario de sus servicios es la empresa y no las personas que la conforman, por cuando éstas son distintas de la primera y sus intereses diferentes<sup>7</sup>. Así lo reconoce la ley mercantil, al indicar a los administradores que deben obrar en interés de la sociedad, aunque teniendo en cuenta los intereses de sus asociados, en prueba palmaria de que tales intereses no son los mismos. En ese sentido, entonces, se puede afirmar que la Revisoría Fiscal procura los intereses de la sociedad, y por lo mismo debe “defender” a ésta aún de sus asociados. Tal es el alcance ciertamente fascinante de sus funciones.

Tenemos entonces la procuración de los intereses de la comunidad, de forma directa por parte del supervisor estatal, y de manera indirecta por parte de la

---

<sup>7</sup> Código de Comercio, artículo 98, en concordancia con el artículo 23 de la ley 222 de 1995.

empresa y de la Revisoría Fiscal y de la empresa. Lo anterior no quiere decir que la Revisoría Fiscal vaya en contra de los intereses de la comunidad al procurar de manera directa los de la empresa a la que sirve, pues lo segundo de ninguna manera puede generar lo primero por cuanto no existe una pugna entre el empresario y la comunidad a la que y de la que se sirve.

### **RELACIÓN ENTRE EL SUPERVISOR ESTATAL Y LA REVISORÍA FISCAL**

Ciertamente resulta confusa la relación que pudiera existir entre el supervisor estatal y la Revisoría Fiscal, máxime cuando, a pesar de lo extendido, no todas las empresas deben tener Revisor Fiscal. Por ello, sólo puedo hacer alusión a la injerencia que pudiera tener sobre la Revisoría Fiscal el supervisor estatal, por el hecho de que los dos ejercen vigilancia sobre la empresa y derivada de la existencia de una función a cargo de la Revisoría Fiscal que le obliga a prestar colaboración a las entidades gubernamentales que ejerzan vigilancia sobre las compañías y a rendirle los informes a que haya lugar o le sean requeridos<sup>8</sup>.

La redacción misma de la función en cuestión no resulta clara en su primera parte, por cuanto la expresión empleada -colaborar- tiene una acepción diferente a la que ha entendido desde siempre el supervisor estatal. La colaboración, según lo define el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende como el trabajar con otra u otras personas, y coloquialmente como el apoyo que a título de favor se puede prestar a otro.

Desde luego que uno y otro entendimiento resulta alejado de la obligación o imposición que pretende el supervisor estatal, pues, de una parte, si se aceptara la colaboración como un vocablo compuesto, que resulta ser el entendimiento de la Real Academia de la Lengua Española, sería perentorio que el supervisor estatal designara un grupo de funcionarios para conformar equipo con la Revisoría Fiscal, y de esta manera trabajar unos y otros de forma concurrente y simultánea en los asuntos que pudieran ser de interés del supervisor estatal; o, bajo la comprensión coloquial de la palabra, como favor no se podría exigir sino tan sólo esperar por

---

<sup>8</sup> Ídem, artículo 207, numeral 3.

parte de quien, bajo su albedrío, decide o no prestarle el apoyo. Ni una ni otra cosa ocurre en la realidad.

El supervisor estatal ha pretendido y logrado imponer a la Revisoría Fiscal cargas adicionales a las legalmente previstas, y lo hace bajo el pretendido amparo de la obligación legal que tiene la Revisoría de prestar su colaboración. Ello se advierte de manera ostensible en las diversas normas promulgadas y que se han expedido de manera conjunta.

Es tal el nivel de regulación al que ha sido sometido la Revisoría por parte del supervisor estatal, que hoy en día en un ejercicio pretendidamente hermenéutico tales supervisores han reinventado la Revisoría Fiscal.

El Código de Comercio colombiano establece las funciones a cargo de la Revisoría, así como los informes que ésta debe rendir y la herramienta que debe emplear en el desarrollo de sus exámenes. Dicha herramienta, esto es, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, encuentran una referencia, que no desarrollo, en la ley 43 de 1990, situación que permite a organismos distintos de los de la profesión contable regular el ejercicio de una actividad profesional que debiera encontrar su desarrollo como ciencia o cuando menos su enriquecimiento técnico en la propia profesión, y no por parte de quienes se sirven de ella.

Si la ley mercantil ha previsto que el sentido y el alcance de la firma que debe imponer el Revisor Fiscal en los estados financieros dictaminados, será el que éste indique en el correspondiente dictamen, no resulta claro cómo puede el supervisor estatal, vía circular externa, definir el marco conceptual de la Revisoría Fiscal, incluida su calificación como institución, considerarla apoyo de vital importancia para las entidades supervisoras y bajo el escudo de un pretendido apoyo y colaboración hace ésta interpretar el sentido y el alcance de sus funciones e indicar cuáles son los elementos del dictamen, cuál el párrafo de énfasis, cuáles las diferentes formas de opinión, cómo deben conformarse los dictámenes sobre cierto tipos de negocios, sobre los estados financieros consolidados, los intermedios y los combinados, y establecer modelos de esta clase de informes.



A tal punto considera el supervisor estatal que puede tener injerencia en el nombramiento del Revisor Fiscal, que establece requisitos relacionados con la propuesta de servicios, los informes que debe presentar y su periodicidad, los miembros de su equipo y las bases para la determinación de sus honorarios. No son esos los alcances de las funciones del supervisor, ni el sentido ni la proporción de sus intereses de supervisión sobre las empresas, por lo que mal hace al intervenir en la conformación de relaciones jurídico-económicas entre particulares, en adición al hecho de que carece de facultades para interpretar las leyes.

Cierto es que la Revisoría Fiscal logra, sin que por ello desempeñe, un papel de importancia en la vida económica y social del país, pero no puede ser esa la razón por la cual una entidad detenta funciones que corresponden al órgano legislativo del poder público, y mucho menos para desconocer la sentencia que declaró inexecutable la reglamentación del contenido del dictamen. En efecto, el apartado final del inciso segundo del artículo 38 de la Ley 222, que indicaba que el dictamen contendría como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento, fue declarado inexecutable mediante sentencia C-290-97 del 16 de junio de 1997.

Así las cosas, bajo ningún supuesto la Revisoría Fiscal debe estar al servicio prioritario del supervisor estatal, pues ello la desnaturaliza al convertirla en una extensión del mismo. No obstante que la comunidad se beneficia de una y otra clase de supervisión, no está la Revisoría Fiscal estatuida para complementar, reemplazar o sustituir al supervisor estatal, por lo que mal puede éste indicarle que hacer, como hacerlo, cuando y cuantas veces.

Por ello, con todo respeto y vehemencia invito a los Contadores Públicos que ejercen la Revisoría Fiscal y en particular al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, a desarrollar normas técnicas profesionales que den contenido a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, pues es de nuestra responsabilidad y no de la del regulador promover, concretar y mantener actualizadas las diversas herramientas conceptuales, técnicas y tecnológicas que garanticen la objetividad en el desarrollo de los exámenes, la documentación de los hallazgos y las evaluaciones que se deben adelantar sobre los objetos

respecto de los cuales la ley exige dictaminar -Sistema de Información Contable y en particular estados financieros, Sistema de Control Interno y Cumplimiento de las Obligaciones de la empresa y de sus administradores-. Con ello el decir profesional de la Revisoría Fiscal constituye un verdadero dictamen pericial y no una mera opinión, como desafortunadamente tilda o nomina el juicio profesional de la Revisoría Fiscal nuestras normas.

El respeto que debe lograr la Revisoría Fiscal, como una de las expresiones de mayor nivel de la Contaduría Pública, se debe derivar de la idoneidad de sus representantes, así como la necesidad de la misma al interior de la empresa debiera ser consecuencia directísima del valor de sus servicios, en clara procuración de los intereses de la empresa y en beneficio consecuencial para los grupos de interés y para la comunidad en general.

Finalmente considero importante reclamar a los Contadores Públicos una identidad para la Revisoría Fiscal, derivada de la claridad en el alcance y propósito de sus funciones, para que las regulaciones que se pretendan adelantar sobre la misma correspondan a formulaciones profesionales de orden técnico, ajenas a cualquier interés distinto al de lograr una adecuada definición. Ello evitaría para esta actividad su caracterización por terceros, que la desconocen en su ejercicio, pero que creen y desean encontrar en ella la solución de sus necesidades, incluido el cumplimiento de funciones que no le corresponden por ser ajenas a la naturaleza de sus conocimientos o ser del resorte del supervisor estatal.

Como lo que aquí se adelanta es un debate de carácter académico, el ejercicio que sugiero no pretende promover ni un espacio ni una conquista laboral para los Contadores Públicos, sino el perfilamiento de una actividad que por pretenciosa en sus alcances -bajo el entendimiento de algunos-, debería permitir su ejercicio por otras profesiones. Si es el fin de la Revisoría Fiscal **SERVIR** a la empresa, la misma se debiera precisar en lo que por la naturaleza de su conocimiento le corresponde a la Contaduría Pública, o de lo contrario ser desarrollada sólo de manera colegiada e interdisciplinaria, para lograr una cobertura que exceda con

autoridad cognitiva los asuntos propios de la profesión contable, seguramente requerida con urgencia por parte de las empresas. Muchas Gracias.