

# REVISORÍA FISCAL: PARADOJAS Y POSIBILIDADES

Diego Mauricio Barragán Díaz<sup>1</sup>

## Resumen

La Revisoría Fiscal, siempre, es centro de preocupaciones y debates al interior de la comunidad contable colombiana. La ponencia identifica paradojas y posibilidades de la Revisoría Fiscal, tomándola como una práctica social que requiere de herramientas conceptuales y aplicadas, en correspondencia con las necesidades del contexto donde se desarrolla. El texto pretende contribuir al debate y vislumbrar posibilidades de futuro para la Revisoría Fiscal.

## Palabras Clave:

Revisoría Fiscal, Práctica Social, Contaduría Pública, Intervención Estatal.

## Introducción

La actual crisis financiera mundial ha generado una reconstitución de la formas de intervención de Estado en la economía, en especial en las empresas. Esta intervención toma elementos del Estado de Bienestar, donde tiene su génesis la Revisoría Fiscal; es decir, en el futuro inmediato se hará una revaloración de la institución de control.

El objetivo de la ponencia es identificar paradojas y posibilidades de la Revisoría Fiscal tomada como una práctica social. La división del texto corresponde con los elementos necesarios para desarrollar la argumentación: I contexto, sitúa a la Revisoría Fiscal en el entorno actual; II. Práctica social, desarrolla los elementos que la configuran; III. Herramientas conceptuales, se refiere a la discusión sobre la estructura conceptual; VI. Herramientas Aplicadas, aborda el instrumental en el que se apoya, para desarrollar su papel de fiscalización; V. formación, ofrece un

---

<sup>1</sup> Contador Público de la Universidad de Ibagué, Magíster en Sociología de la Universidad Nacional de Colombia, Miembro de Grupo de Estudios Contables – GECONTA, y Docente Investigador de la Facultad Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada.

breve panorama sobre la formación; y por último, se hacen algunas reflexiones sobre las paradojas y las posibilidades de la Revisoría Fiscal.

Se hace hincapié en la necesidad de ahondar en los problemas actuales y estructurales de la Revisoría, presentando como alternativas para la enfrentar los desafíos: la producción de conocimiento y la formación de alto nivel.

## **I. Contexto**

La Revisoría Fiscal, al igual que los aspectos disciplinares y profesionales del campo contable, esta determinada por disposiciones, imposiciones y situaciones provenientes dimensiones diferentes al ámbito contable. Hablando de la contabilidad Mattessich, afirma: “la contabilidad como disciplina normativa o aplicada, depende en gran medida de consideraciones pragmáticas, legales, éticas, económicas y políticas. A menudo, los aspectos científicos y lógicos tienen que subordinarse a estas otras fuerzas” (2001: 10).

El nacimiento de la Revisoría Fiscal se da por las necesidades de fiscalización del Estado. La ley 58 de 1931, tienen como objetivo central la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas y anexo se crea la Revisoría Fiscal. Esta ley surge después de la crisis del 1929 y con un objetivo central, establecer entidades y mecanismos de control a las sociedades anónimas, es decir, a grandes empresas que cotizaban en bolsas de valores. La necesidad de este control se dio por los manejos y en especial por las especulaciones que se hicieron con la información financiera, que causaron una debacle mundial.

La intervención de los Estado en la economía y directamente en las empresas, se dio por el impacto que tuvieron estos manejos e informaciones en la estructura

económica de los países y sobre todo en el bienestar de los ciudadanos. Lo importante para los Estados era que sus ciudadanos tuvieran calidad de vida y que sus empresas una permanencia en el tiempo.

Después de estas medidas, y por el surgimiento de nuevas dimensiones en los negocios y dinámicas en la economía mundial; se presentaron intentos exitosos de derribar barreras de control estatal para empresas que cotizaban en mercado de valores; bajo la premisa que el mercado regulaba la actividad empresarial y que el ámbito de acción de estas empresas era el mundo. Tesis como el fin de la historia, desaparición de los Estado Nacionales, la desregulación en las actividades de las empresas multinacionales, en el caso contable, la desaparición de la Revisoría Fiscal; fueron defendidas y algunas aplicadas.

En la actualidad, estas medidas y tesis ofrecieron el camino para una crisis financiera mundial comparable en parte con la de 1929. Sólo tomando los casos internacionales de Madoff<sup>2</sup> y Stanford, quienes amparados por un modelo de internacionalización económica desigual, engañaron y estafaron a cientos de personas y empresas en el mundo durante décadas. Se movían con su industria por diferentes países sin que nadie, se percatara, ni siquiera los Estados Nacionales.

En Colombia, con la política de promover las inversión, durante años funcionaron empresas como DMG y DFRE que estafaron (no se tienen un número exacto) cerca de 4 millones de personas<sup>3</sup>. Estas empresas al igual que Madoff y Stanford, participaron en el lavado de activos de personas y organizaciones vinculadas con actividades ilícitas. Sólo después de algunos episodios en medios de comunicación, las autoridades colombianas intervinieron.

---

<sup>2</sup> The Wall Street Journal, elaboró un listado de víctimas de Madoff. Ver: [http://s.wsj.net/public/resources/documents/st\\_madoff\\_victims\\_20081215.html](http://s.wsj.net/public/resources/documents/st_madoff_victims_20081215.html)

<sup>3</sup> Para ver la dimensión de los paramides en Colombia Ver: <http://www.elespectador.com/impreso/tema-del-dia/articuloimpreso101374-triste-navidad-miles-de-colombianos> la

Este panorama, ofrece condiciones necesarias, para redimensionar el papel del Estado en la economía, la fiscalización, y en especial de la Revisoría Fiscal en las empresas. La crisis fue eminentemente ética y moral (Franco, 2000). Si la Revisoría Fiscal surgió en Colombia, como una forma de fiscalización del Estado en las Empresas para salvaguardar el bien público y sobre todo la confianza pública; ¿En el contexto actual cuáles serían las posibilidades de la práctica social de la Revisoría Fiscal?

## **II. Practica Social**

En general, “el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia ha venido siendo ampliamente cuestionado en razón de las dudas sobre su efectividad en el control de las actividades empresariales” (Franco 2000: 191) (Bustamante 2008: 157). Allí se presenta una paradoja: la comunidad contable colombiana ve a la Revisoría desde la dimensión del hacer, y para empresas y Estado su ejercicio no tiene un valor práctico.

La política central del Estado Colombiano frente a las empresas se ha dado en los últimos años por el recaudo de impuestos. Aquí se observa una paradoja en la práctica de la Revisoría (Franco 2000): los funcionarios del Estado la ven como un instrumento de los propietarios de las empresas para disminuir los niveles de tributación y los empresarios la ven como una obligación que el Estado carga a las empresas, pero que no aporta mucho.

Lo anterior, ha llevado a las discusiones internas en la profesión contable sobre la esencia de la práctica de la Revisoría Fiscal. Se han tomado dos extremos y entre ellos múltiples puntos intermedios. Un extremo es tomarla como auditoria financiera, específicamente en la revisión de Estados Financieros, es dictaminar “la razonabilidad de las cifras”. El otro extremo, es tomarla como una institución de control, añadiendo la palabra “integral”, cuya función abarca todos los procesos de

las empresas; su ámbito de aplicación va desde los Estados Financieros, pasando por procesos administrativos y el bienestar de los trabajadores, hasta la salud mental de los directivos.

Es claro que ni Estado, ni empresarios, ni contables interpretan que es Revisoría Fiscal; por tanto sus funciones se remiten al cumplimiento de mínimos que establece la ley. La práctica social de la Revisoría Fiscal, según la reglamentación imperante en Colombia, es algo similar a auditoría financiera, claro con un poco más de responsabilidades.

Sin embargo, debe quedar claro que “La Revisoría Fiscal constituye actividad fundamental de la profesión contable, considerada como el ejercicio más privilegiado. Algunos la reivindican como una magistratura profesional, cargo de la más alta dignidad” (Franco, 2000: 191)

A pesar de las discusión y de la representación como práctica social, la Revisoría Fiscal tiene un compromiso central “su constitución es estrategia contra el fraude, la evasión fiscal y la corrupción” (Franco, 2000: 196) Que en el contexto nacional e internacional toma importancia debido a la crisis financiera proveniente de fraudes, evasión y corrupción, matizados en información alterada e instituciones de control ineficientes.

### **III. Herramientas Conceptuales**

Como se mencionaba en líneas anteriores, la Revisoría Fiscal ha estado determinada por reglamentaciones de todo tipo; sin embargo, “un recorrido detallado por la legislación mercantil, fiscal y profesional determina la inexistencia de una definición clara y precisa” (Franco, 2000: 179). El derecho a determinado la Revisoría, pero ni siquiera desde el derecho se tienen una definición clara; mejor se tienen una serie de significados variopintos sobre lo que contadores,

funcionarios estatales, accionistas y empresarios cree debe ser la Revisoría Fiscal; generalmente asociándola con actividades concretas. (Bustamante 2008: 175 – 176).

Para la muestra un botón. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en junio de 2008, promulgó una orientación profesional sobre la Revisoría Fiscal; un esfuerzo por tratar de agrupar prácticas y significados que han estado presentes en el campo contable por mas de setenta años. El documento en sus primeras 22 páginas aborda el tema conceptual, condensando las interpretaciones y estableciendo lineamientos básicos; pero en sus otras 105 páginas lo único que hace es establecer un marco legal unificando reglamentaciones diversas entorno a la figura del revisor fiscal. A continuación, se mencionan algunas de las definiciones encontradas en el texto:

La primera definición se encuentra en su página 5:

*“La Revisoría Fiscal es una práctica técnico – científica, de naturaleza social, cuyos orígenes se remontan a la colonia por la función de los vigilantes en los gremios artesanales, que se alimentan de la rica tradición latina del control de fiscalización” (CTCP, 2008, 5)*

Cuando, directamente, se enfrenta a la definición de Revisoría Fiscal inicia con:

*“... La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le 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” (CTCP, 2008, 17)*

En la misma página, afirma:

*“Así, las cosas, se puede definir también la Revisoría Fiscal, como una Interventoría Integral de carácter general, que con sujeción a la Ley, examina el ente económico con sus operaciones decisiones y contratos, para emitir un informe contentivo de su juicio profesional con base en la evidencia y los hallazgos encontrados” (CTCP, 2008, 17)*

Termina afirmando:

*“En otro orden de ideas, se puede afirmar que el Revisor Fiscal, dadas las connotaciones expuestas puede entenderse como un Fiscal Empresarial o un Interventor Integral con poder de sindicat conductas y comportamientos”(CTCP, 2008, 17)*

Lo anterior, evidencia que la Revisoría Fiscal en Colombia no tienen un inventario de herramientas conceptuales que permita su comprensión. No tienen un corpus teórico, para explicar qué hace, cómo lo hace y para quién (CTCP, 2008, 2). En unas disciplinas y áreas contables para enfrentar este tipo de problemas se tienen una solución muy utilizada, en general las comunidades académicas colombianas, es irse a algún autor, escuela de pensamiento, universidad o empresa y copiarse la producción teórica, es necesario ir o establecer vínculos con extranjeros.

En el caso de la Revisoría Fiscal se han tenido problemas con esta práctica; básicamente, los que deben preocuparse de ella son los colombianos, por tanto son los revisores o contadores los que tendrían que desarrollar esto, y dado que no se ha hecho; se ha buscado insistentemente, alguna fuente académica que proporcione un andamiaje conceptual básico; pero no se ha encontrado. Donde existiera la Revisoría Fiscal en USA o Europa, no se tendría ningún problema, pues simplemente se corta y copia.

También, se ha intentado traer herramientas conceptuales de otros contextos académicos y geográficos, para tratar de introducirlas en el endeble andamiaje teórico. Una primera evidencia de estos intentos es la utilización de algunos conceptos provenientes de otras disciplinas, especialmente de la administración, para definir la Revisoría Fiscal; estos conceptos no se aplican en correspondencia con una rigurosidad académica en que se formularon.

En los discursos sobre Revisoría Fiscal es frecuente encontrar expresiones como: **control crítico global, control integral preventivo, control posterior selectivo, meta control integral, fiscalización integral** y otros por el estilo. Ellas abarcan muchas cosas, **integral** es representar a la situación particular como un todo, sin hacer el ejercicio cognitivo que delimitar ese todo; es decir, no significa nada y en términos conceptuales y operativos se diluye en la significación de la Revisoría. Para ello, es propicio algo como la teoría general de sistemas, con la frase “el todo es la suma de sus partes” y con esta frase, se despacha la discusión sobre la naturaleza de la Revisoría Fiscal, aunque no se entienda.

La única forma que la Revisoría Fiscal evolucione es diseñar en Colombia, herramientas conceptuales mínimas, una estructura básica, que ofrezcan un modelo de interpretación de la realidad empresarial<sup>4</sup>. Entonces, se necesita un trabajo coordinado entre contadores, revisores, empresas y universidades y la única forma es tratar de establecer en el país programa de formación avanzada; pero de esto se hablará más adelante.

#### **IV. Herramientas Aplicadas**

Al igual que las herramientas conceptuales, las herramientas operativas de la Revisoría Fiscal se confunden con otras figuras y tipos de control. Estas

---

<sup>4</sup> La Orientación Profesional del Consejo Técnico de la Contaduría, se orienta en esta vía; pero hace falta mucho trabajo para la comunidad contable colombiana.



herramientas corresponden a dimensiones y modelos de control, que tienen rasgos diferentes a la Revisoría Fiscal.

Como se dijo anteriormente, lo usual y fácil es equiparar la Revisoría Fiscal a la auditoría financiera, es decir, “reducirla a un conjunto de tareas rutinarias que se realizan, generalmente, sobre una información de tipo contable plasmada en los estados financieros, sin tomar en consideración aspectos estructurales, internos y externos, inherentes a una organización” (Bustamante 2008: 176). Las herramientas aplicadas son papeles de trabajo, ganchos ciegos, marcas de auditoría, y cosas por el estilo. Son herramientas para el trabajo que se diseñaron y dieron sus frutos en otras épocas; sin embargo se siguen aplicando, incluso validadas por la reglamentación estatal.

Otras herramientas provenientes de la administración y de otras especialidades, que están un poco más a tono con las necesidades de control en las organizaciones modernas son: Balance Score Card Tablero de Control de Mando, Modelos Estándar de Control Interno – MECI, Control Interno Contable – CGN, Sistema Administrativo de Riesgo Operativo, Sistema de Gestión Integral, entre otras.

Sin embargo, se debe hacer una evaluación estableciendo la interdependencia entre herramientas conceptuales y herramientas aplicadas, para determinar qué tipo de cosas son las que debe evaluar la Revisoría Fiscal en las empresas. Las herramientas mencionadas en el párrafo anterior, son buenas, el problema es que la mayoría son formuladas para satisfacer necesidades diferentes a las de la Revisoría Fiscal, incluso la mayoría son formuladas en diferentes latitudes, haciendo el copie y pague que se mencionaba.

Ante esto surge una pregunta; ¿son capaces los revisores fiscales colombianos de formular herramientas conceptuales y aplicadas acordes con su contexto?

## **V. Formación**

En la educación formal colombiana, la franja donde se encuentra la Revisoría Fiscal es: Especialización. Esto conlleva particularidades. Las especializaciones tienen como función básica brindar herramientas para el trabajo a profesionales en áreas específicas. Respecto a las herramientas conceptuales o aplicadas, la especialización sólo actualiza, no crea. Esto se convierte en una barrera en el desarrollo de la Revisoría y del campo contable en general; como comunidad académica formal no se están produciendo avances en la frontera del conocimiento; la producción parte en su gran mayoría de esfuerzos aislados. Entonces, se formula una pregunta ¿cómo puede progresar teórica y operativamente la Revisoría Fiscal, sin una formación de nivel avanzada?

La posibilidad a nivel de formación es la creación y consolidación de programas de Maestría en Contabilidad en el corto plazo, con una línea de investigación en Revisoría Fiscal. Las universidades, junto con la comunidad contable, deben enfatizar en la formación de personas de alto nivel, la producción de conocimiento, el establecimiento de relaciones con comunidades académicas a nivel internacional y otras disciplinas que posibilite la adaptación y creación de herramientas conceptuales y aplicadas acordes con la práctica social de la Revisoría Fiscal.

## **VI. A Manera de Cierre**

Como siempre, aspectos externos al ámbito contable, cambian las dinámicas profesionales y disciplinares; la crisis financiera mundial, está obligando a los Estados a tomar medidas de intervención en la economía (p.e. USA, UK); están revisando los procesos de fiscalización y estableciendo que figuras y actividades que sirven. Aquí nuevamente, la Revisoría Fiscal puede ser una herramienta útil

en el control de las organizaciones; es decir, las nuevas circunstancias reavivan la necesidad de pensar y operarla como institución de fiscalización estatal.

La redimensión de intervención estatal, nuevas herramientas, diversas dimensiones de las empresas ofrece en la actualidad una situación concreta importante para la proyección de la Revisoría Fiscal.

Es necesario que se desarrollen herramientas conceptuales y aplicadas en correspondencia con la práctica social de la Revisoría Fiscal, estableciendo la relación directa entre el bienestar de las personas, las necesidades de las empresas y del Estado.

La posibilidad de vincular líneas de investigación en los programas que inician e incluirlas en las propuestas de creación un programas de maestría en el campo contable, serían un elemento organizador de la practica social, en el se discutirían y construirían herramientas conceptuales y aplicadas; se formaría revisores de alto nivel, se produciría conocimiento y se crearía una comunidad académica-profesional; en correspondencia con las necesidades de la sociedad, las empresas el Estado y los Contadores.

## **Bibliografía**

- Bustamante, H (2008) Los imaginarios del Revisor Fiscal: Una Aproximación Teórica. En Revista de Contaduría. Universidad de Antioquia. No 52. Enero – junio. Pp. 155-198.
  
- Consejo Técnico de la Contaduría (2008). Orientación Profesional. Sobre el Ejercicio de la Revisoría Fiscal. Ministerio de Comercio, Industria y Comercio. Bogotá. Disponible en: <http://www.iccconta.gov.co/consejot/publicaciones/Orientaciones-PDF/2008/ORIENTACION%20PROFESIONAL%20REVISORIA%20FISCAL.pdf>. Consultado: febrero 26 de 2009.
  
- Franco, R (2000) La Revisoría Fiscal Hoy. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Legis Editores. No 1. Enero – marzo. pp. 175 -204.
  
- Franco, R (2001) Evolución Histórica del Control. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. Legis Editores. No 5. Enero – marzo. pp. 195 – 222.
  
- Gracia, E (2004) Control, Contabilidad y Sociedad. Un asunto para Re-pensar. En Revista Lúmina. Universidad de Manizales. No 5. pp. 237 – 251.
  
- López, O (2004) La Revisoría Fiscal: su papel preventivo en las organizaciones. En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquia. No 45. Julio- diciembre. pp. 153 – 170.
  
- Mattessich, R (2001) Hitos de la Investigación en Contabilidad Moderna. Segunda mitad de Siglo. En: Revista Legis del Contador. Editorial Legis. No 6. Abril - junio. Pp. 9 – 85.

- Muñoz, C (2006) Fiscalización: génesis y contradicciones en su práctica social. En: Revista Contaduría. Universidad de Antioquia. No 49. Julio- diciembre. pp. 103 – 127.
  
- Pinilla, J (SF) Revisoría fiscal: Modelo de metacontrol organizacional integral, preventivo y permanente. Trabajo No Publicado.
  
- Rodríguez, R. Stanford, Un 'Sir' Caribeño Acusado De Fraude Colosal. Eltiempo.com. Disponible en: <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-3328516>. Consultado: febrero 26 de 2009