

*LA CONSTRUCCION DISCURSIVA EN EL DICTAMEN E INFORMES DEL
REVISOR FISCAL
C.P. ESTEBAN S. MARTINEZ SALINAS*

INTRODUCCION

El informe o dictamen de Revisor Fiscal contiene un conjunto de elementos que implican unas dimensiones relativas al individuo que elabora el escrito, a su actividad y evidencias logradas en la ejecución de su trabajo, al entorno empresarial del que se extrae el correspondiente dictamen y del escrito mismo que establece unas nuevas lecturas, relaciones y tareas para el ente económico dictaminado y los sujetos de control con que interactúa dicho ente.

Si bien es cierto, la primera mirada debe ser desde la perspectiva legal, esta ponencia no puede solo considerar los elementos de contenido de un dictamen o informe en revisoría fiscal desde dicha perspectiva de manera unidimensional, sino que mas bien debe ubicar como centro discursivo la confluencia de una mirada que considera los elementos legales, profesionales y contextuales relativos a una redacción o escrito conocido como dictamen de Revisoría Fiscal.

Una consideración especial del Informe o Dictamen de Revisoría Fiscal, parte de ubicarlo como aquel enunciado (expresado como juicio profesional) que se presenta para conocimiento general, en un momento determinado del proceso de fiscalización, y cuyo objeto es garantizar la confianza de los inversionistas, la sociedad y el estado, sobre diversas actividades que realiza un ente económico. Si bien el dictamen se ha considerado como el resultado (trabajo ulterior) del Revisor Fiscal, realmente podemos observar desde una perspectiva sistémica, puede ser el elemento que cohesiona a un ente económico, dentro de la disposición de mejoramiento continuo del mismo; obviamente, puede suceder que dicho elemento no cohesione sino que mas bien proponga la discontinuidad del ente.

Sea cualquiera la intención del emisor del escrito (Revisor Fiscal), normalmente existen distancias entre la intención, el escrito, la interpretación por parte de involucrados y de terceros, y el efecto mismo del escrito. Siendo un elemento tan complejo se justifica que se consideren los elementos problema del escrito, más allá de la sola redacción y contenido formal¹, para verificar los elementos de contenido-ausencia de dichos escritos. No obstante los elementos presentes y ausentes del informe o dictamen implican ciertas responsabilidades para quien lo emite, y por tanto es conveniente discernir sobre el contenido del dictamen en sus elementos formales y fundantes, a efectos de reducir las distancias entre los intereses del emisor, el escrito (mensaje), el medio (o canal) y el receptor.

¹ Expresado en el código de comercio, como aspectos que debe informar el Revisor Fiscal, en el cumplimiento de sus funciones.

El presente escrito se estructura en una consideración previa respecto de la construcción discursiva, expresada por Foucault (2004, p.p. 21,22), mediante el cual se rescata el concepto grecorromano de la *PARRESIA*, que “...permite que el sujeto de la enunciación y el sujeto de la conducta se encuentren y, a su modo, coincidan”. En este sentido, la *parresía* se constituye en un concepto de **veridicción que no se puede confundir con la profecía, la sabiduría o la técnica**. La forma discursiva que se adopta en la *parresía* se constituye en un **decir verdadero, sincero y arriesgado** (por las implicaciones del discurso en los otros).

Foucault (2004,25) precisa el papel de la *parresía* cuando señala que “*comporta la necesidad de hablar de tal modo que el tipo de discurso no quiere una dependencia, como ocurre, por ejemplo, con la adulación, sino que se dirige al otro de tal manera que este otro va a poder constituir una relación autónoma, independiente, plena y satisfactoria. Es de tal forma verdadero que permite una forma de subjetivación, garantiza la autonomía del otro, de quien recibe la palabra*”. Desde estos preceptos se desarrolla el presente escrito, en la construcción discursiva, de carácter escritural, de los dictámenes e informes que se emiten en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

1. MARCO LEGAL DE LOS INFORMES O DICTAMENES DE REVISOR FISCAL

1.1. La construcción discursiva desde la Ley 43 de 1990

El artículo 7º de la ley 43 de 1990, en su numeral 3º establece las normas relativas a la rendición de informes; este argumento legal fundamenta la construcción de escritos que puede emitir el contador cuando ejerce las funciones de Revisoría Fiscal (entre otras) y de la cual se resaltan los elementos relativos a la relación con los estados financieros, mención si practicó un examen y el carácter del mismo, alcance y dictamen. Así mismo se ampara al contador que emite salvedades en sus informes o dictámenes, o cuando no puede expresar dictamen sobre los Estados Financieros, pero bajo parámetros de comunicación clara, inequívoca y de manera expresa.

El artículo 8º de la norma que nos ocupa, reitera que el contador publico, en cualquier actividad que desarrolle, debe cumplir con las disposiciones normativas pertinentes, y se resalta las señaladas en el artículo anterior.

El artículo 9º de la ley 43 de 1990, regula aspectos generales de los papeles de trabajo. Cabe destacar que la emisión de un juicio profesional expresado en un dictamen, deben tener como base los correspondientes papeles de trabajo. Este artículo remite, a su vez, al artículo 7º en lo correspondiente a las normas de auditoría generalmente aceptadas, pues tales papeles deben cumplir los requisitos establecidos en cuanto a las normas personales y las relativas a la ejecución del trabajo (numerales 1 y 2 art. 7º ley 43/90).

De otra parte, el artículo 41 de la ley analizada, establece una limitante de responsabilidad de los actos administrativos de los entes objeto de fiscalización, para con el Revisor Fiscal. No obstante se deduce del análisis regulativo que dicha limitación se da cuando se expresa de manera clara e inequívoca (al decir del legislador) en el correspondiente dictamen, y especialmente sobre hechos que hayan sido notificados de manera oportuna por parte del Revisor Fiscal. En la eventualidad de desconocimiento (ignorancia) sobre hechos administrativos que afecten el patrimonio de la empresa, de sus socios (o asociados), el Estado y de terceros de buena fe, el revisor es solidario, debido a que sus funciones abarca precisamente la salvaguarda de bienes y la comunicación oportuna sobre casos de irregularidad en el funcionamiento de la empresa o de los negocios.

Lo interesante de esta disertación, es resaltar que en el dictamen de Revisor Fiscal, se debe expresar y fundamentar que, en su ejercicio, no es responsable de los actos de los administradores y que, de presentarse irregularidades, se efectuaron las comunicaciones pertinentes, de manera oportuna, so pena de incurrir en omisión de sus funciones o colusión con la administración del ente económico.

Con relación a la mediana y pequeña empresa (por no señalar las empresas de familia y las personas naturales) en Colombia, se observa una tendencia a despreciar los comunicados e informes de Revisoría Fiscal en la consideración de ser un intruso del Estado, pagado por la empresa, para obstaculizar el desarrollo de la misma. Consecuencia de este tipo de miradas, algunos revisores fiscales son cercados por propuestas contrarias a la ética y la moral (cuando no generadores de la misma) y obstaculizados en el ejercicio de sus funciones, razón por la cual existe una disposición regulativa (artículo 42, ley 43 de 1990) que exige la relevancia en el dictamen de Revisor Fiscal de las condiciones que interfieren o interfirieron el libre y correcto ejercicio de su labor.

Dentro de las relaciones del contador publico con sus colegas, se observa que la ley 43 de 1990 en su artículo 57, hace referencia al respeto que se debe tener para con los dictámenes emitidos por otros colegas, y establece un procedimiento para la emisión de conceptos sobre dichos dictámenes. Es posible en el contexto de un dictamen expresar conceptos profesionales sobre dictámenes anteriores, pero para ello se debe seguir de manera estricta la normativa presente y basarse en explicaciones o aclaraciones escritas de Revisores Fiscales anteriores, so pena de infringir la ley. El alcance de las nuevas afirmaciones pueden considerar relaciones con el dictamen anterior, efectuado por un Revisor Fiscal distinto del actual, y, en todo caso, referidos a estados financieros comparativos o a situaciones enunciadas anteriormente que afectan o afectaron el ejercicio fiscal dictaminado.

El precepto de verdad (desde la perspectiva filosófica) es uno de los fundamentos del dictamen emitido por el Revisor Fiscal. El artículo 69 de la ley 43

de 1990, expresa que el dictamen, así fundado, debe ser claro y preciso. El concepto de verdad, relacionado con el dictamen de Revisor Fiscal, establece elementos multidimensionales de fundamento, proceso y finalidad, razón por la cual el legislador requiere que sea claro y preciso. Los fundamentos teóricos y técnicos, los medios de obtención de evidencias que soportan la expedición de juicios profesionales, y los elementos mismos del dictamen conllevan a una clara determinación de verdad que debe expresar el Revisor Fiscal cuando dictamina.

De manera reiterativa, para no dejar lugar a dudas, el artículo 70 de la ley 43 de 1990, resume las cualidades que debe caracterizar al Revisor Fiscal (y al contador público en particular) en aras de garantizar la confianza pública. El concepto de verdad se asume en este artículo como la realidad (financiera) que permite evitar perjuicios patrimoniales a un ente, al Estado o particulares.

La confianza pública, aparece como elemento subyacente de los dictámenes de Revisor Fiscal, y desde esta perspectiva es uno de los fundamentos económicos para el desarrollo de un país (y del mismo modelo económico). Sin ser objeto de esta disertación, la confianza pública debe ser reflexionada desde la formación y actuación del Revisor Fiscal, pero su detonante (expresión real) son los informes o dictámenes, que en virtud de la ley, se les dio a unos profesionales bajo la presunción de experticia, conocimiento y responsabilidad.

En la emisión de dictámenes, el Revisor Fiscal expresa, fortalece o destruye (¿?) la confianza pública de las actuaciones del ente económico, de los administradores y del profesional mismo que emite dicho dictamen. Alrededor de esta consideración, existen penalidades claramente señaladas en la ley para tratar de garantizar el principio de la confianza pública, y que deben ser conocidas, no para coaccionar la actuación del Revisor Fiscal; por el contrario se pretende significar el alto sentido de la responsabilidad social que debe fundamentar la construcción de los dictámenes y sus implicaciones para la sociedad, para el estado, para la entidad dictaminada, para terceros y, especialmente, para la profesión del contador, cuando actúa como Revisor Fiscal.

1.2. La construcción discursiva desde el CÓDIGO DE COMERCIO.

El código de comercio Colombiano establece un conjunto de funciones para el Revisor Fiscal, que deben conducir a una comunicación (en términos de dictamen) como producto de su examen y experticia. En esta línea, se requiere no perder de vista que las funciones del Revisor Fiscal proporcionan bases para establecer el tipo de comunicaciones que debe emitir, en cumplimiento de dichas funciones.

Si bien es cierto que el dictamen, y los informes, que emite el Revisor Fiscal, es lo que el público conoce de su labor, la comunicación en si misma debe entenderse como una acción intencionada sobre la base de las funciones que se cumplen, y que necesariamente anteceden a la comunicación. El artículo 207 del código de comercio colombiano establece las funciones que debe ejercer el Revisor Fiscal y

se constituyen en un marco regulativo necesario a observar, y a demostrar su congruencia o armonía con las comunicaciones que emite.

De igual forma, el artículo 208 del Código de comercio, señala **qué debe** expresar el informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales de un ente económico. Esta norma obliga a considerar, en la estructura del dictamen o informe, las respuestas (en términos de afirmaciones o negaciones absolutas) a cada uno de los numerales contenidos en dicho artículo, así como las bases para garantizar la fidelidad de la información reflejada en los estados financieros.

Con relación al informe del Revisor Fiscal a la asamblea o junta de socios, el artículo 209 del código de comercio, obliga a manifestar en el mismo, aspectos relativos a los actos de los administradores, situaciones relacionadas con libros, comprobantes de las cuentas y correspondencia del ente económico, y a expresar una opinión sobre las medidas de control interno; de la misma forma, se requiere una aseveración, de parte del Revisor Fiscal, sobre las medidas de control interno para la conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros en poder de la empresa.

1.3. La construcción discursiva en el DECRETO 2649 de 1993 DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El decreto 2649/93 establece en su capítulo IV De los Estados Financieros y sus elementos, sección I Estados Financieros (artículos art. 19 a 33 inclusive), el conjunto de definiciones sobre los Estados Financieros objeto de análisis y posterior dictamen. Las claridades derivadas de la comprensión de la conceptualización inicial sobre dichos estados, conlleva a unas precisiones cuando se elaboran los dictámenes del Revisor Fiscal.

La clasificación de Estados Financieros no es objeto de esta ponencia, pero se debe considerar que cuando se trata de dictamen, se deben diferenciar los estados financieros conforme lo señala este decreto. En el artículo 33 de la norma de referencia, se establecen unas diferencias sobre los estados financieros certificados y los dictaminados; esta diferenciación es retomada en la reforma al código de comercio (ley 222 de 1995) y establece un necesario orden entre la certificación y el dictamen del Revisor Fiscal, tal y como se enuncia mas adelante.

La certificación de estados financieros no es solo una declaración general sobre la fidelidad de las cifras consignadas en los libros de contabilidad. También requiere una clara expresión de medios y resultados de las afirmaciones contenidas en los estados financieros y sus correspondientes notas. Esta responsabilidad, propia del representante legal y del contador que prepara los estados financieros, debe ser verificada por el Revisor Fiscal y dejar constancia de ello en el dictamen correspondiente (ver artículo 57)

¿Cómo se verifica por parte del Revisor Fiscal que los responsables de la preparación de los estados financieros, efectuaron la correspondiente verificación de afirmaciones?

Sin pretender ser categórico en una posible respuesta al anterior interrogante, unas consideraciones propositivas para atender el anterior interrogante son las siguientes:

1. ***Interventoría de cuentas a saldos y operaciones***: El código de comercio Colombiano establece que el Revisor Fiscal deberá expresar en su informe si aplicó los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas. En este sentido, hay que considerar que la aplicación de dichos procedimientos se efectúan sobre los saldos de las cuentas y a las operaciones de un ente económico durante un período de tiempo determinado. Si un Revisor Fiscal, al considerar la certificación de los estados financieros, emitida por el representante legal y el contador, parte de aplicar todos aquellos procedimientos necesarios para determinar la legalidad y fidelidad de los saldos de las cuentas, desde la práctica de una evaluación o *fiscalización de forma integral y permanente a las operaciones y procesos contables y financieros de un ente económico (consejo técnico de la contaduría pública, 2008)*.

Este examen permite, respecto de la certificación de los estados financieros, validar que la administración efectuó la verificación de afirmaciones, al tiempo que posibilita ponderar el sistema de control interno en la entidad y, por lo tanto, la fiabilidad del mismo, respecto del control que ejerce la administración sobre las operaciones de un ente económico.

2. ***Examen de expediente de verificación de afirmaciones (documentos del gerente y del contador)***: La administración debe poseer un conjunto de documentos probatorios en el proceso de verificación de afirmaciones. Un ejemplo de ellos pueden ser los cortes de caja principal o arqueos y su cotejación con los saldos de la contabilidad, los análisis de cartera, etc.

Si la administración no aporta o suministra los soportes correspondientes sobre la verificación de afirmaciones contenida en la certificación de los estados financieros, seguramente entra en duda que tales verificaciones se hubiesen efectuado. La instrucción en Revisoría Fiscal, en la eventualidad que no exista dicho expediente, debe ser relativa a la necesidad de documentar la actividad de control administrativo y mantener un expediente sobre dicha actividad.

3. **Matrices verificadoras (papeles de trabajo del Revisor Fiscal)**: la aplicación de procedimientos, como las matrices verificadoras, permite cruzar información de distinto orden, tendiente a realizar un control de fiscalización

en un ente económico. Las matrices verificadoras se constituyen en papeles de trabajo, mediante los cuales se deja constancia de los criterios de evaluación, de la evaluación misma y de la contrastación de información de diversas fuentes que permiten validar si los saldos de las cuentas y las operaciones de la empresa en un periodo determinado se efectuaron de conformidad con las disposiciones legales (externas e internas) vigentes.

Los resultados obtenidos mediante la aplicación de matrices verificadoras, por parte del Revisor Fiscal, permite analizar, y documentar, si la administración efectuó el debido control (y sobre la cual se basó para expedir la correspondiente certificación de los estados financieros) sobre los saldos de las cuentas y de las operaciones, en una fecha de corte determinada.

4. Expediente de Pruebas y evidencias del trabajo del Revisor Fiscal: conforme a la labor desarrollada, el Revisor Fiscal deberá construir un archivo documental de sus hallazgos con pruebas evidenciales que deberán reposar en un archivo debidamente sistematizado. Conviene recordar que una evidencia es una prueba material de un hallazgo que debe tener ciertas características entre las cuales se destacan su suficiencia, pertinencia, probidad y legalidad.

ASPECTOS ATINENTES A LAS REVELACIONES

Un dictamen de Revisoría Fiscal debe considerar los elementos formales que debe comportar las notas a los estados financieros. Tales notas deben estructurarse basadas en lo correspondiente al capítulo III del decreto 2649 de 1993 denominado Normas técnicas sobre revelaciones (artículos 113 a 122 inclusive). El interrogante obligado para un Revisor Fiscal, sobre el contenido de su dictamen, apunta a considerar (tal y como la norma lo señala) que las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos; en este sentido, cuando se pide dictaminar sobre la observancia y aplicación de las normas de contabilidad de general aceptación, se incluye lo concerniente a las normas sobre revelaciones.

La expresión de la “aplicación de las normas de contabilidad” que debe incorporar un dictamen de revisoría fiscal, conlleva la realización de técnicas de fiscalización, de manera especial, sobre los aspectos atinentes a las normas técnicas sobre las revelaciones, incorporadas, a su vez, en las normas de contabilidad (dec.2649/93). Las revelaciones de los estados financieros deben tener especial mención en el dictamen del Revisor Fiscal, y para ello (de manera clara y precisa) debe señalarse las manifestaciones de cumplimiento o incumplimiento (no observancia) sobre tales revelaciones.

La estructura, los conceptos, los métodos referenciados y los contenidos de las revelaciones deben ser claramente comprendidos y dictaminados por parte del Revisor Fiscal. Desde esta perspectiva las normas técnicas sobre revelaciones se constituyen en aspectos fundantes (en tanto conceptos primarios) de la estructura misma de los dictámenes que emite el Revisor Fiscal, so pena de transgredir las disposiciones normativas, por ausencia (cuando no por desconocimiento) de lo que se pretende dictaminar, y que en últimas se espera que señale el Contador Público, cuando actúa como Revisor Fiscal.

DE LAS NORMAS SOBRE DOCUMENTOS, REGISTROS. LIBROS Y CORRESPONDENCIA.

Otro aspecto a considerar en el dictamen del Revisor Fiscal hace referencia a los documentos de las cuentas, los registros, los libros y la correspondencia misma de un ente económico. Es necesario observar que el proceso contable culmina con la preparación y comunicación de los estados financieros, pero la labor del Revisor Fiscal se realiza de manera inversa a dicho proceso, pues su punto de partida son precisamente los productos (resultados) del proceso contable: Los estados financieros.

Uno de los puntos de partida de la técnica de interventoría de cuentas, para el caso del Revisor Fiscal son, en primera instancia, los estados financieros, cuyo objeto se orienta a verificar su correspondencia con los libros de contabilidad, los comprobantes de las cuentas, los soportes de las transacciones, y las disposiciones internas y externas de las actividades de un ente económico, durante un periodo determinado.

Para efectos mercantiles y contables (por no introducir disposiciones especiales) existen ciertos requerimientos para los registros y los libros de comercio. Respecto de los libros, el papel del contador público (y de manera especial del Revisor Fiscal) es importante en la medida en que solo la firma da la presunción de la existencia de tales libros y la correspondencia entre estos y los informes signados por dicho profesional.

El título tercero del decreto 2649/93 de las normas sobre registros y libros, exige un conocimiento pleno por parte del Revisor Fiscal, con miras a incorporar en su informe o dictamen (y, en primer orden, en sus instrucciones) los señalamientos a la observancia (o contravención) de las disposiciones en esta materia.

1.4. LA REFORMA AL CODIGO DE COMERCIO Y EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL (Ley 222/95).

La reforma al código de comercio colombiano, contenido en la ley 222/95, establece unos nuevos alcances y precisiones en diversos aspectos; en este a parte se destacan los aspectos regulados en los artículos 34 a 48 inclusive, en lo

tocante a los Estados financieros, su clasificación, preparación y difusión, entre otras. Los elementos de presunción de autenticidad requieren ser reflexionados, así como las correcciones a los estados financieros.

¿Qué hacer en ausencia de Estados financieros?

¿Qué responsabilidades establece la legislación mercantil en ausencia de estados financieros?

¿Sobre quien (es) recaen las responsabilidades correspondientes?

¿Qué se dictamina en ausencia de Estados Financieros?

Otro aspecto importante, relevado en la reforma al código de comercio, tiene que ver con los procesos de rendición de cuentas. En virtud de esta relevancia, el legislador estableció la obligatoriedad de emisión de informes de gestión y la referencia que debe hacer el Revisor Fiscal en su dictamen sobre la existencia y consistencia de los informes de gestión. Así mismo, dentro de la observancia de las disposiciones mercantiles, se requiere enunciar el cumplimiento (o incumplimiento) de las disposiciones relativas a la rendición de informes.

Un aspecto, último a destacar, respecto de la reforma del código de comercio, hace referencia a la verificación del cumplimiento del derecho de inspección sobre los libros y papeles de la sociedad. Es clara la norma cuando afirma que el papel del Revisor Fiscal es denunciar de manera oportuna la violación de este derecho; no obstante, como elemento polémico, puedo afirmar que en el dictamen del Revisor Fiscal, se debe expresar si los administradores del ente posibilitaron el libre ejercicio del derecho de inspección por parte de los socios, conforme a las disposiciones legales pertinentes.

1.5. OTRAS NORMAS ESPECIALES A CONSIDERAR EN EL DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL.

Sin intentar efectuar un compendio normativo sobre las disposiciones que deben ser incorporadas o referenciadas en los informes o dictamen de revisoría fiscal, me permito solo señalar algunas, de interés específico del autor, para el desarrollo de esta reflexión, bajo el convencimiento que existen otras disposiciones especiales, relativas a cada sector económico y a las normas específicas de cada ente económico.

Un análisis sobre la regulación de control a entes económicos en Colombia, destaca la importancia creciente (como labor de fiscalización) de los contadores públicos, y de mayor forma cuando actúan como Revisor Fiscal. Así disposiciones tributarias, en materia de seguridad social, regulaciones sobre propiedad intelectual y derechos de autor, comercio electrónico y otras específicas solicitan que se incluya en el dictamen o informe de Revisor Fiscal lo concerniente a tales regulaciones.

Como ejemplo del universo regulativo que afecta la labor del Revisor Fiscal y su consecuente dictamen señalo las siguientes:

- Decreto 1406 de 1999, Solicita que en el dictamen del Revisor Fiscal, sobre los estados financieros, se exprese el cumplimiento de las obligaciones con el sistema de seguridad social integral.
- Ley de comercio electrónico (LEY 527 DE 1999). En lo concerniente a la verificación de libros y papeles de comercio cuando se presenten como mensajes de datos, y en entidades debidamente certificadas para el efecto.
- Ley 603 de 2001 que modificó el artículo 47 de la ley 222/95 en lo pertinente al informe de gestión y resalta sobre el ente fiscalizador sobre propiedad intelectual y derechos de autor en aras de impedir la evasión de tributos en dicha materia.
- Ley 675 de 2001 que regula las entidades de propiedad horizontal y unidades inmobiliarias cerradas; de manera especial hace referencia al informe o dictamen de Revisor Fiscal. Para verificar el desarrollo doctrinal sobre el alcance profesional de esta norma, es importante revisar la orientación sobre el ejercicio en entidades de propiedad horizontal, emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría en su orientación profesional de 2008.

2. INFORME O DICTAMEN DEL REVISOR FISCAL

2.1. CONCEPTUALIZACION INICIAL.

¿INFORME O DICTAMEN DE REVISOR FISCAL?

El código de comercio establece la acepción de “*informe o dictamen de Revisor Fiscal*” (ver artículos 208-209), generando así alguna confusión para un lector desprevenido. Considero que el legislador fue enfático al señalar el contenido del informe o dictamen, expresando de esta forma que los informes que se presenten tienen unas connotaciones especiales, cuando los emiten los revisores fiscales.

Desde una perspectiva sintética, se pueden enunciar los siguientes conceptos, bajo la certeza de la existencia de una comunicación especial que emite un profesional de la contaduría pública (para el caso que nos ocupa), en virtud de su conocimiento (cualidades personales), de los métodos aplicados en su que hacer (cualidades relativas a la ejecución del trabajo), y las formas de comunicación (cualidades relativas a la rendición de informes), aunado a una facultad legal que revisten las funciones, responsabilidades y formas de comunicación del Revisor Fiscal.

❖ **EL CONCEPTO DE INFORME**

Del latín *informis*, (de informar) descripción, oral o escrita, de las características y circunstancias de un suceso o asunto. Acción y efecto de informar (dictaminar). Exposición total que hace el letrado o el fiscal ante el tribunal que ha de fallar el proceso.(ver diccionario encarta v.2005)

Desde una perspectiva general, un informe es una comunicación escrita que pretende entregar un mensaje estructurado de manera especial (por no decir de manera regulativa), conforme a las disposiciones contenidas en el código de comercio y en disposiciones especiales.

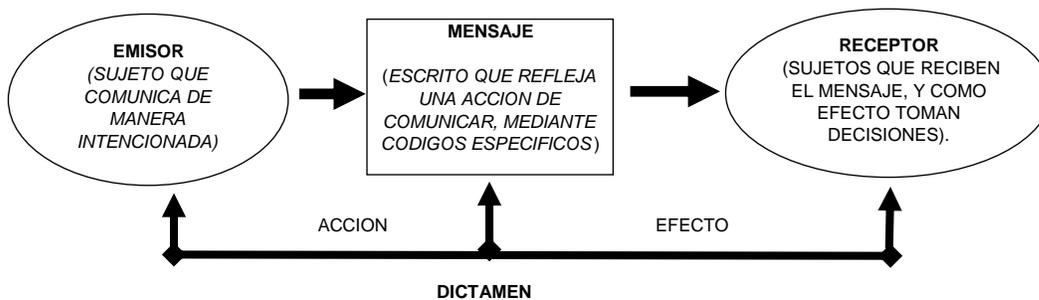
El informe puede asumir entonces, la forma de instrucciones, atestaciones, circulares, avisos y reportes, entre otros (¿?). Se debe distinguir, en concordancia, que existe un informe detallado del dictamen, que acompaña el mismo o lo complementa. En dicho informe, el Revisor Fiscal presenta elementos detallados que le permitieron allegar a sus conclusiones (expresadas en el dictamen), explica procedimientos, normas o situaciones particulares sobre el ente económico, conforme a las disposiciones en materia de comunicación que busca no solo cumplir con la norma comercial, sino especialmente prevenir (o advertir) la ocurrencia de hechos que impliquen riesgos injustificados para el ente económico y su continuidad (incluye sus inversionistas y terceros).

❖ **EL CONCEPTO DE DICTAMEN**

Conforme a la conceptualización de informe, se observa que éste (el informe), cuando asume una intención que relaciona la acción y efecto de informar, se conoce como dictamen. Desde una interpretación mas exegética, se observa que² el dictamen presupone que un letrado o fiscal (Revisor Fiscal) debe hacer una exposición total, sin lugar a vaguedades, ambigüedades y por tanto su dictamen debe ser claro, preciso, inequívoco, respecto de su contenido y afirmación. Esta exposición total implica completud y observancia de las disposiciones que regulan el contenido y la estructura de dicho informe.

Así las cosas, podemos inferir que el sentido de informe que se enmarca en el código de comercio, orienta hacia la estructuración de una comunicación formal (escrita) que pretende relacionar una acción-efecto, con unas claras características del sujeto que la emite (Revisor Fiscal), de la estructura del comunicado (mensaje), del efecto (código) que subyace el mensaje, y con unos destinatarios (receptores) determinados y diferenciados.

² cuando se define de manera jurídica como “Exposición total que hace el letrado o el fiscal ante el tribunal que ha de fallar el proceso”.



Otro aspecto a considerar, cuando del dictamen del Revisor Fiscal se trata, concierne a que en dicho documento (suscrito por un contador público) se expresa la naturaleza, alcance y resultados de su examen sobre los estados financieros del ente, y es lo que el público conoce de su trabajo. Situación importante a destacar, pues existe una tendencia generalizada a juzgar por los resultados, y el dictamen del Revisor Fiscal no se escapa a esa tendencia; tal situación se agrava en la medida en que los resultados del dictamen se asocian a los resultados de la administración del ente económico, generando la necesidad de clarificar en el mismo dictamen su rol y sus distancias con la administración del ente (en términos de responsabilidades imputables a uno y otro), y las acciones tomadas, en cumplimiento de sus funciones³.

2.2. CARACTERISTICAS Y CLASIFICACION DE LOS INFORMES O DICTAMENES DEL REVISOR FISCAL.

Los Informes o dictámenes de revisoría fiscal pueden clasificarse de diversas formas; nos interesa en este momento aclarar aspectos concernientes a:

- ¿Cuándo hay que informar?
- ¿Cuál es el alcance del dictamen?
- ¿Cómo se debe redactar un dictamen o informe?
- ¿Cuáles son sus requerimientos legales?
- ¿Qué casos especiales a informar existen?

- ❖ **PERIODICIDAD**, frente al primer interrogante, podemos señalar que la oportunidad en los informes debe caracterizar la labor del Revisor Fiscal. Este precepto de oportunidad implica que no solo al fin del ejercicio se tienen que efectuar las comunicaciones, a título de dictamen, sino que por el contrario las instrucciones, informes, atestaciones y dictámenes se deben dar en el momento que se requiera en el desarrollo de la labor del Revisor Fiscal. Es importante considerar lo estipulado en el código de comercio, relativo a las funciones del Revisor Fiscal.

³ para aportar a la observancia de las disposiciones normativas, del ente objeto de control, y suministrar confianza para la toma de decisiones por parte de los interesados.

- ❖ **ALCANCES**, lo correspondiente a este tema, no puede, de acuerdo con las disposiciones normativas, existir un alcance limitado, salvo para los tipos de certificaciones y atestaciones emitidas. En el informe o dictamen, tanto para estados financieros intermedios, como para los de finales de periodo o rendición de cuentas, el alcance del dictamen esta dado conforme a los requerimientos del código de comercio (ver artículos 207 a 209) y las disposiciones legales pertinentes (aplicables al ente económico en particular).

De conformidad con la ley 222 de 1995, y el decreto 2649 de 1993, los estados financieros de periodos intermedios que se dirigen a los socios, o terceros o a los entes de control que lo exijan, deberán estar debidamente dictaminados (previa certificación de los mismos). En este aspecto, conviene anotar que la legislación no establece un menor alcance del dictamen o informe de Revisor Fiscal, respecto de los estados financieros de períodos intermedios; ello implica que el control de fiscalización requiere efectuarse de manera permanente de tal suerte que posibilite la generación de dictámenes e informes tanto en los períodos intermedios, como al final de un período fiscal.

¿Constituye un mayor trabajo de evaluación y examen de los libros, estados financieros, correspondencia, etc, para el Revisor Fiscal la emisión de dictámenes e informes de períodos intermedios? Prefiero considerar que la labor del Revisor Fiscal contiene una responsabilidad que no puede sólo atribuirse a la finalización de un período fiscal, sino que por el contrario, el final de un período representa la culminación de un trabajo permanente que se efectúa sobre todos los aspectos señalados en la ley en el ejercicio de control fiscal.

- ❖ **REDACCION**, aunque existe una orientación profesional sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal, emitida por el consejo técnico de la contaduría en Colombia (2008), donde se aborda éste tema, en la práctica la redacción debe caracterizar al Revisor Fiscal y su forma de comunicar, sin menospreciar los elementos formales de la comunicación que exige este tipo de textos. Se puede afirmar que no es posible hablar de un modelo estándar, sino más bien de una estructura básica de los informes o dictámenes del revisor y que se desprenden de los requerimientos legales establecidos en código de comercio Colombiano (especialmente de los artículos 208 y 209).

En la redacción de un informe o dictamen, es conveniente diferenciar el informe detallado del dictamen de revisoría fiscal. **El primero** hace referencia a situaciones particulares que fundamentan su opinión profesional y que es importante para explicar, describir y/o representar las situaciones particulares que se encontraron en el desarrollo de sus

funciones; su redacción debe guardar coherencia con la estructura del dictamen, no obstante es de libre asociación en su redacción. **El segundo**, consta de, al menos, los siguientes elementos estructurales: Identificación del ente económico, y de los estados financieros objeto de examen; la naturaleza y alcance de la labor de revisoría; y, por ultimo, su opinión profesional⁴. Esta opinión es complementada con otras disposiciones relacionadas con los aportes al sistema de seguridad integral, cumplimiento de formalidades tributarias y relativas a los derechos de autor, así como otras disposiciones especiales de acuerdo a las características y prácticas de cada ente económico (ver disposiciones especiales en normas tributarias, salud, entidades públicas, financieras, cooperativas, valores, etc.)

3. DICTAMEN DE REVISORIA E IMPLICACIONES LEGALES

Responsabilidad y Función Social del Revisor Fiscal

Dentro de las labores del Revisor Fiscal, existen un conjunto de responsabilidades que, de alguna manera, pueden ser demostradas (o negadas) en el informe o dictamen. El escrito que presenta un Revisor Fiscal a título de informe o dictamen, conlleva la determinación de su trabajo, alcance, logros y dificultades, constituyéndose en un medio de verificación en cuanto al cumplimiento de sus funciones y responsabilidades.

A través del dictamen el Revisor Fiscal no solo cumple con lo referente a las disposiciones legales, sino que se pone de presente para su evaluación y seguimiento por parte de quienes lo contrataron, así como de los organismos de vigilancia y control de la profesión y del estado. Seguidamente solo mencionaré, de manera muy general, algunas responsabilidades, clasificadas, como sigue:

- ✓ Responsabilidades disciplinarias, ver Ley 43 de 1990; artículos 216 y 217 código de comercio (ver numeral 3º art. 86 ley 222/95) y otras disposiciones. La ley 43 de 1990 establece un órgano y procedimientos para la indagación y determinación de responsabilidades del contador publico, indistintamente de la labor que desempeñe. Así mismo dicha ley establece el marco disciplinal que debe observar el contador público a título de código de ética y observancia de las disposiciones normativa. En lo que al dictamen de revisoría fiscal concierne, se debe evidenciar, de manera clara, precisa e inequívoca, el cumplimiento de las funciones señaladas en el código de comercio y demás disposiciones pertinentes. En este sentido, las sanciones son impuestas por la junta central de contadores,

⁴ Obviamente la orientación profesional emitida por el consejo técnico de la contaduría, establece muchos elementos de juicio para entender esa estructura.

independientemente de otros procesos de responsabilidad, siendo obligatorio considerar los casos de condena en la determinación de responsabilidades penales.

- ✓ Responsabilidades administrativas (ver art.211 código de comercio). Existen otras sanciones derivadas de la falta de observancia de las disposiciones legales, cuando se caracterizan como contravenciones (no tipificadas como delito) y que imponen sanciones por parte de los organismos de vigilancia, inspección y control del estado que aplica al ente económico. Las sanciones pueden asociarse a multas, remoción del cargo o interdicción para el ejercicio de la profesión.
- ✓ Responsabilidades civiles. Cuando en un informe o dictamen de revisoría fiscal se refleje u omitan aspectos que afecten el patrimonio del ente, del estado o de terceros de buena fe, el Revisor Fiscal puede verse inmerso en un proceso civil que pretenderá reparar los daños ocasionados por acción u omisión. El dictamen se convierte en valor probatorio para calificar la acción u omisión, y existen diversas formas para la determinación del daño ocasionado. En este sentido la justicia civil tiene estructurado un sistema para atender este tipo de procesos; pero lo que nos ocupa es resaltar como, a través del dictamen, se pueden determinar este tipo de responsabilidades. Un ejemplo interesante a destacar lo constituyen los procesos contra revisores fiscales de entidades financieras nacionales, en la década de los 90.

Para corroborar lo antes señalado se transcribe lo dispuesto en el código de comercio Colombiano: *ARTÍCULO 211. <RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL>. El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.*

- ✓ Responsabilidades penales. En el caso Colombiano, es interesante denotar como en un código de comercio se hace referencia a responsabilidades de otro sistema judicial como el penal. Efectivamente, el dictamen o informe de revisoría fiscal, puede ser medio judicial para probar las acciones u omisiones del Revisor Fiscal, en cumplimiento de sus funciones. Este tipo de delitos (entre los cuales puede existir el perjurio), están tipificados en el código penal colombiano y conllevan penas privativas de la libertad (carcelables), agravados conforme a la concurrencia de delitos. Es menester recordar que tratándose de entes y documentos de uso oficial la gravedad es mayor, y que la determinación de penas asociadas a estos delitos implica sanciones penales y disciplinarias para el ejercicio del cargo. A continuación se transcribe solo un artículo del código de comercio, invitando a que se verifiquen los delitos tipificados en el código penal asociados a las conductas de los revisores fiscales, y a los aspectos

señalados por las normas tributarias sobre responsabilidades frente a la evasión de impuestos.

ARTÍCULO 212. <RESPONSABILIDAD PENAL DEL REVISOR FISCAL QUE AUTORIZA BALANCES O RINDE INFORMES INEXACTOS>. El Revisor Fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de Revisor Fiscal.

- ✓ **Responsabilidades sociales.** (Ver art.214, 216 y 217 código de comercio) Sin duda, de las sanciones más temidas por un profesional, concierne al señalamiento por parte de la sociedad en general, sobre su comportamiento ético y profesional. Aunque pareciera que las sanciones solo hacen referencia a la consideración del profesional en la sociedad, sus manifestaciones se extienden a la profesión y por ello están muy relacionadas con las anteriores (esto es que cuando se determinan responsabilidades sociales se asocia por lo menos una de las anteriores – disciplinarias, administrativas, civiles y penales).

CONCLUSIONES INICIALES:

1. El informe o dictamen de Revisor Fiscal comprende un conjunto de elementos que implican unas dimensiones relativas al individuo que elabora el escrito que lo orienta hacia una construcción discursiva sobre la verdad.
2. El precepto de verdad (desde la perspectiva filosófica) es el fundamento del dictamen emitido por el Revisor Fiscal.
3. El concepto de verdad se asume como la realidad (financiera) que permite evitar perjuicios patrimoniales a un ente, al Estado o particulares.
4. La estructura, los conceptos, los métodos referenciados y los contenidos de las revelaciones deben ser claramente comprendidas y dictaminadas por parte del Revisor Fiscal.
5. En la construcción discursiva del dictamen o informe del Revisor Fiscal se incorporan formas y matices teóricos que le exige considerar los postulados de la *parresía* (en términos del discurso verdadero, Foucault, 2004).

RECOMENDACIONES:

1. En los procesos de formación del Revisor Fiscal, indagar sobre las relaciones entre discurso contable, contenido en el dictamen y la realidad desde el concepto de lo verdadero.
2. La ética, las formas de construcción escritural y la intencionalidad del Revisor Fiscal es objeto de análisis permanente, lo cual le da un sentido

especial a las formas de construcción de dictámenes e informes de revisoría fiscal que deben ser problematizados a efectos de lograr un equilibrio discursivo cuando se presenta y/o se sustenta un Dictamen o Informe de Revisoría Fiscal.

3. El ejercicio de la Revisoría Fiscal exige una conciencia de las implicaciones sociales, administrativas, disciplinarias, civiles y penales que se desprenden de dicha labor, y requiere no escatimar esfuerzos en la profundidad con la cual se debe llevar a cabo un control de fiscalización, así como de los asuntos que deben ser informados o revelados en el dictamen. Conviene, de manera consecuente, desarrollar los procesos de intervención basados en la razón y la verdad, aún en contradicción con situaciones de mercado o de supervivencia personal.

4. BIBLIOGRAFIA

Blanco L., (2006) Yanel. Manual De Auditoria Y De Revisoría Fiscal. Bogotá (Col.).

Claros P., (1999) Ovidio. Control Fiscal. Ecoe Ediciones. Bogota (Col.).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1992). Disposición profesional No 1 Relativo al “*Dictamen del Revisor Fiscal sobre Estados Financieros Ajustados por inflación*”. (Hoy en desuso).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1992). Disposición profesional No 1 “*Normas relativas a la rendición de Informes sobre Estados Financieros*”. (Hoy en desuso).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1994). Disposición profesional No 7 *Pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal*. (Hoy en desuso).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2003). Orientación Profesional No 007 Relativa a “*ley 675 de 2001*” de 2003. (Hoy en desuso).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008): Orientación Profesional sobre El Ejercicio Profesional de Revisoría Fiscal.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008): Orientación Profesional sobre El Ejercicio Profesional en Entidades de Propiedad Horizontal.

Deleuze (1984), Gilles. *¿EN QUÉ SE RECONOCE EL ESTRUCTURALISMO?*. Traducción castellana de Juan Bauzá y María José Muñoz. Documento en Seminario Sobre Foucault (2009), Universidad Central. (p.1-19)

Estupiñán G.(2003), Rodrigo. Control Interno y Fraudes. Ecoe Ediciones. Bogota (Col.)

Foucault, (2004) Michel. Discurso y verdad en la antigua Grecia. Editorial paidos.

Peña B., (1998) Jesús. El control, la auditoria y la Revisoría Fiscal. Bogota (Col.).

Ponencia para primer debate al proyecto de ley 17 de 2005 senado, 46 de 2005 senado. “Por la cual se expiden normas sobre fiscalización individual, la Revisoría Fiscal, la Junta Central de Contadores, los Estados Financieros y otros asuntos relacionados”

Estatuto Tributario de Colombia. Ley 633 de 2000 y modificaciones.

LEY 43 DE 1990

Código de Comercio Colombiano

Decreto 2649 de 1993

Ley 222 de 1995

Ley 527 de 1999. Comercio electrónico

Decreto 1406 de 1999

Ley 603 de 2000

Ley 675 de 2001

Diccionario encarta v.2005. Español.