

LA REPOSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL EN LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Raúl Eduardo González Garzón

RESUMEN

La presente ponencia busca hacer un llamado a la reflexión sobre la importancia de la responsabilidad del Revisor Fiscal en la evaluación del sistema de control interno en las organizaciones, la relevancia sobre el conocimiento y alcance de su trabajo y las señales de alerta o posibles situaciones que actualmente han suscitado las críticas y quejas de los usuarios, clientes y demás entes relacionados. Igualmente pretende llamar la atención sobre el cumplimiento de las normas, leyes y estándares internacionales definidos para la evaluación y que sirven como guía para el trabajo del revisor fiscal. Se relaciona con situaciones que el profesional debe contemplar en su evaluación para obtener un resultado acorde con las exigencias del mercado y a las necesidades de las empresas. Igualmente pretende llamar la atención sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos en el código de comercio y la ley 43 del 90 relacionadas con el alcance, profundidad, diligencia profesional y cuidado que debe observar en la evaluación del sistema de control interno, que agregue valor a la organización en el mejoramiento continuo de la estructura de control. Finalmente se relacionan algunos casos que debe tener en cuenta el profesional y sobre las cuales se debe pronunciar en su caso de ser detectadas.

EJERCICIO DEL REVISOR FISCAL

Las constantes reclamaciones, quejas y requerimientos sobre el desempeño de las funciones del Revisor Fiscal efectuadas por organismos de vigilancia y control, asociaciones de contadores, usuarios y empresarios sobre el cumplimiento de las responsabilidades, especialmente en la evaluación de los sistemas de control interno, y basados en el impacto de grandes pérdidas empresariales, han

generado una pérdida de credibilidad y de imagen en la figura del revisor fiscal. Se fundamenta esta afirmación en el incremento de los fraudes empresariales, financieros, operativos y económicos que debieron ser detectados y comunicados oportunamente por el Revisor Fiscal en su dictamen.

Las deficientes estructuras de control implementadas por los administradores y la poca importancia de la cultura de control, han permitido el incremento del porcentaje de irregularidades administrativas, financieras y de gestión que afectan los resultados empresariales.

Considerando que la naturaleza de la Revisoría Fiscal es representar a los dueños de las empresas frente a los administradores y servir de garante ante el Estado sobre la vigilancia permanente de su actividad social frente a terceros y entes relacionados, toma mayor importancia el hecho de que el profesional que la desarrolle debe observar y cumplir las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, contempladas en el artículo 7 de la ley 43 de 1990; con lo establecido en el artículo 209 del Código de Comercio y, en los casos que aplique, la Norma Internacional de Auditoría 400, todas relacionadas con la evaluación del sistema de control interno.

Igualmente el profesional debe poseer competencias, condiciones, habilidades y cualidades que le permitan realizar sus evaluaciones en condiciones de alta calidad y diligencia profesional.

Para nadie es un secreto las pérdidas sufridas por algunas empresas nacionales y multinacionales originadas por delitos como: malversación de activos, maquillaje de balances, autopréstamos, sobornos, quiebras o insolvencias planeadas, lavado de activos e inclusive financiación del terrorismo. Los casos anteriores plantean la discusión sobre el verdadero alcance de la evaluación del sistema de control interno que debe realizar el Revisor Fiscal, generando cuestionamientos sobre la profundidad que debe tener en la revisión y aplicación de sus pruebas. Los procedimientos que se están aplicando dan satisfacción de auditoría frente a la situación real del sistema de control interno en la empresa?

De la misma forma se plantean inquietudes sobre lo establecido en el numeral 3 del artículo 209 del código de comercio, donde se indica que el Revisor Fiscal deberá expresar en su informe si existen en la empresa las “adecuadas medidas de control”. Hay que considerar entonces que en la misma norma no se precisa qué medidas son las relevantes o importantes y no considera hasta donde deberán ser parte de la evaluación del profesional.

Otro aspecto importante relacionado con el desempeño del Revisor Fiscal y que se vive permanentemente en el desarrollo del trabajo es la gran cantidad de empresas o clientes que debe atender una misma firma de auditoría, situación que limita o reduce el tiempo de su permanencia en las empresas así como la extensión o alcance de la evaluación del sistema de control interno, considerando que dicha evaluación es base para la realización de su trabajo.

Consecuentemente y atendiendo lo enunciado en el párrafo anterior, en algunos casos el revisor fiscal se ve condicionado para emitir una opinión objetiva sobre los resultados de su trabajo, especialmente sobre la evaluación del sistema de control interno, por las expectativas de su contratación para próximos periodos.

Acciones o situaciones como las anteriores en ciertos casos generan preguntas como: ¿Cuál ha sido el papel del Revisor Fiscal? ¿El Revisor Fiscal actúa con ética al no denunciar estas situaciones?; ¿El profesional de la contaduría realiza su trabajo en forma eficiente?; ¿El Revisor Fiscal favorece al administrador?.

Es importante entonces recordar que las actuaciones del Revisor Fiscal pueden generar responsabilidades que deberá asumir en caso de que se comprueben acciones que permitan o faciliten el detrimento patrimonial de la empresa y afecten el principio de negocio en marcha, en especial cuando emita informes o exprese en su dictamen actuaciones que no reflejen o no correspondan a la realidad empresarial y a los requerimientos legales que le apliquen.

En tal sentido el código de comercio en su artículo 211 contempla que:

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.

El artículo 212 del mismo código expresa:

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.

Se considera que si en una organización permanentemente se comenten irregularidades, fraudes, actos mal intencionados, el Revisor Fiscal está en la obligación de emitir recomendaciones en materia de control interno para que la administración tome las medidas y diseñe los mecanismos de control que le permitan identificar dichas irregularidades.

En el mismo sentido el revisor fiscal deberá responder por los perjuicios que cause a terceros, como el estado y particulares, a la sociedad y a los mismos socios, por el incumplimiento de sus funciones, por negligencia o por dolo, lo anterior implicaría una responsabilidad disciplinaria, civil o penal.

Una conducta no esperada del profesional del Revisor Fiscal es que ignore o se desentienda de los movimientos financieros, operativos y administrativos que vayan en contra de los intereses de la organización y firme una declaración o certificación a sabiendas que no ha evaluado el sistema de control interno y carecer de la evidencia necesaria, así como asumir el riesgo de dictaminar con información incorrecta, imprecisa o fraudulenta.

Según estadísticas de la Junta Central de Contadores, entre el 2003 y 2007, se han sancionado a 297 profesionales por diferentes causas relacionadas con faltas en el desempeño de sus funciones. En lo que tiene que ver con el cargo del Revisor Fiscal y concretamente con la obligatoriedad de la evaluación del control

interno se han establecido y sancionado, en el lapso del 2006 y 2008, aproximadamente 37 casos. Se destacan:

Descripción de la Falta	Sanción	Tiempo
No aplicó las normas y principios de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, por cuanto se vio no existen libros (...). En relación con las medidas de control interno de la Coopropiedad, por no pronunciarse sobre algunas irregularidades administrativas, Vulnerando normas de Auditoría generalmente aceptadas, específicamente lo atinente a normas relativas a ejecución del trabajo. no efectuó un pronunciamiento sobre las mediadas pertinentes para el pago de nomina de la Coopropiedad.	Suspensión	3 meses
No dejar evidencia del estudio y evaluación del sistema de control interno de la empresa. No manifestar a la Gerencia o a la Asamblea General de la empresa las irregularidades ocurridas al interior de la sociedad y que hacen relación al atraso de la contabilidad durante el año 2002. No elaborar papeles de trabajo de la revisoría fiscal ejercida en la empresa.	Suspensión	12 meses
No obrar con la diligencia, responsabilidad e independencia que le era debida, toda vez que no ejerció en debida forma en las actividades que le son propias, puesto que no veló porque se contara con un adecuado mecanismo de control interno que permitiera conocer con la debida anticipación o impidiera la ocurrencia de las irregularidades presentadas con el manejo del dinero de la cooperativa, no informó oportunamente a los administradores sobre las irregularidades presentadas en relación con las consignaciones de los dineros.	Suspensión	2 meses
Incumplir las normas propias del cargo y las normas que rigen la contaduría pública, al no ejercer la fiscalización oportuna, integra y permanente sobre los actos de la Junta de Socios, del Gerente, de las operaciones sociales y contables, de los bienes, de los libros y comprobantes de la Empresa. Dictaminar Estados Financieros del ente económico sin que los mismos se encontraran debidamente certificados, como quiera que el revisor fiscal no estuvo atento a verificar en su dictamen, que los gastos incurridos por el ente económico, que no tuvieron relación con el objeto de la sociedad, afectarán el patrimonio social de la Empresa.	Suspensión	9 meses
Ausencia de pronunciamiento por escrito y oportuno sobre la carencia de manuales de procedimientos administrativos contables y de funciones. Dictaminar Estados Financieros que carecían de la correspondiente información de origen.	Suspensión	3 meses

Fuente: Junta Central de Contadores, Pagina Web: www.jccconta.gov.co.

En la evaluación del sistema de control interno el Revisor Fiscal debe tener claridad sobre la importancia de su responsabilidad frente a las consecuencias por una deficiente evaluación y conocer los aspectos relevantes relacionados con observancia o cumplimiento.

La Real Academia de la Lengua presenta varias definiciones de responsabilidad:

1. Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.
2. Cualidad de responsable
3. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.
4. Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado.

El Revisor Fiscal toca lo social entonces cuando interactúa directa o indirectamente con los miembros de una comunidad que se pueden ver afectados en sus intereses, patrimonio o integridad personal por la realización de un hecho fuera de los aspectos técnicos y normativos.

Actualmente el cuestionamiento para el revisor fiscal se extiende a cómo identificar los elementos o factores que determinan su responsabilidad frente a la sociedad.

El Revisor Fiscal debe evaluar la estructura de control interno de las organizaciones para establecer si dicha estructura logra identificar comportamientos empresariales relacionados con el incumplimiento del pago oportuno de sus obligaciones salariales, fiscales, si se impide la utilización de la empresa en actos de soborno, corrupción dentro y fuera de la organización, lavado de dinero, esquemas de producción no ajustados a lineamientos legales, acciones de competencia desleal y actos de deshonestidad administrativa en la elaboración y presentación de presupuestos, informes financieros y de costos, así como de los estados contables.

En este contexto es importante considerar si se comunican oportunamente a los dueños y administradores las inconsistencias e irregularidades detectadas frente a la definición, diseño e implementación del sistema de control que no mitiguen

oportuna y razonablemente los riesgos de fraude y pérdida afectando el logro de los objetivos empresariales.

Como parte fundamental de su trabajo, el Revisor Fiscal debe ser consciente de la importancia que tiene realizar una adecuada evaluación del sistema de control interno implementado en la organización. Lo anterior exige del profesional que lo realiza poseer los conocimientos, habilidades, condiciones personales y técnicas de alta calidad, que le permitan responder adecuadamente ante los socios, organismos administrativos, de vigilancia y control y partes relacionadas.

El cambio trascendental en la forma de hacer negocios y la exposición a riesgos empresariales entre los que se resaltan: la corrupción, el fraude, falsificación, pérdidas económicas y delitos como el financiero, terrorismo, el secuestro, el sabotaje y el hurto, tienen una incidencia muy importante en las organizaciones. Las empresas creen tener un control sobre las acciones de fraude, pero las estadísticas y el número de casos demuestran que estos flagelos, por el contrario, cada día toman más fuerza. Se suma a lo anterior una mayor complejidad en la realización de las operaciones, el creciente entorno global para el movimiento de fondos, la heterogeneidad de las diferentes culturas para negociar y la transformación tecnológica que obliga a vender, utilizando medios electrónicos como la Internet.

Como lo establece el código de comercio en el artículo 209 el Revisor Fiscal debe realizar el estudio y evaluación del control interno, utilizando en lo posible estándares internacionales, como el modelo "COSO"¹, el cual establece una definición común que atienda las necesidades de las empresas y proporciona un estándar sobre el cual puedan valorar sus sistemas de control y determinar como mejorarlos

¹ Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión (COSO),

En la revisión del sistema de control interno se utilizan y aplican esquemas o técnicas de evaluación como las matrices de riesgo, diagnósticos empresariales, diagramas para evaluación de procesos y cuestionarios de control, que le brindan al Revisor Fiscal una visión detallada del funcionamiento, evaluación y seguimiento de dicho sistema, verificando la implementación de sus principales componentes como son:

1. AMBIENTE DE CONTROL

Establece la actitud y disposición de la administración para influenciar la conciencia de control de sus funcionarios. Se considera que es la base fundamental del sistema y sobre el cual interactúan los demás componentes del sistema de control. Se fundamenta en aspectos como: la integridad y valores éticos; la filosofía de los administradores y asignación de autoridad y responsabilidad, entre otros.

2. VALORACIÓN DE RIESGOS

Considerada como la parte fundamental de toda organización actual, es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos de la empresa. Se fundamenta en la determinación de la base para su administración.

3. ACTIVIDADES DE CONTROL

Son las políticas y procedimientos que ayudan y aseguran que se estén cumpliendo las políticas y directrices de la administración. Ayudan a asegurar que se están tomando las medidas necesarias para manejar los riesgos hacia la obtención de los objetivos de la entidad.

4. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

Su objetivo es lograr que se mantenga una óptima calidad en la información y se comunique oportunamente para facilitar a todos los funcionarios la realización de sus actividades.

5. MONITOREO

Elemento fundamental para lograr el funcionamiento del sistema de control interno. Se considera que evalúa su funcionamiento y garantiza la perdurabilidad en el tiempo.

Atendiendo la importancia que representa la evaluación del sistema de control interno y dados los ejemplos sobre la serie de escándalos corporativos que afectaron a ciertas empresas producto de quiebras, fraudes y otros manejos administrativos no apropiados, se emite la LEY SARBANES OXLEY la cual busca transparencia y control, incorpora una serie de regulaciones y medidas drásticas contra las malas prácticas de negocios, tanto a la empresa como a sus ejecutivos; además, regula los servicios profesionales que prestan los auditores independientes, e introduce normas que tienen como propósito mejorar la calidad de la información financiera divulgada, así como pautas que miden y monitorean la responsabilidad que debe tener la profesión contable frente a los usuarios de la información. Adicionalmente, esta Ley fija ciertos estándares en la práctica de la auditoría.

De acuerdo al contenido de esta ley existen obligaciones que los auditores deben atender, entre las que se destacan: Prohibición de prestar ciertos servicios, distintos a los de auditoría externa, para la misma compañía auditada, es decir, ésta no puede recibir de su mismo auditor, servicios profesionales como: Servicios de contabilidad (Outsourcing), nómina, contratación de ejecutivos, preparación de informes sobre proyecciones, valoraciones, servicios actuariales, asesoría como director, funcionario, o empleado, consejería legal, auditoría interna, intermediación financiera, banca de inversión.

Dentro de las condiciones importantes establece un comité de auditoría para aquellas empresas que cotizan sus títulos en las bolsas de valores de los Estados Unidos. Los miembros de dicho comité deben ser independientes de la compañía.

No obstante la existencia de metodologías y esquemas definidos para la evaluación del sistema de control interno y que se consideran herramientas eficientes para el trabajo del revisor fiscal, algunas empresas se ven afectadas por circunstancias que la pueden llevar a una quiebra

Una empresa puede fracasar por que sus rendimientos no son los óptimos, por las constantes pérdidas operativas, deterioro del valor de la empresa en el mercado, la obtención de un rendimiento sobre sus activos que sea mayor que su costo de capital, por insolvencia. Otras causas que se deben considerar son: La falta de implantación de un esquema de gobierno corporativo, falta de habilidad administrativa, actividad económica inadecuada, madurez corporativa, falta de planeación estratégica en su funcionamiento.

Entonces el papel del Revisor Fiscal frente a la evaluación del sistema de control interno se estaría cumpliendo bajo los lineamientos de la normatividad, tiene el alcance suficiente brindar seguridad razonable a la empresa o a sus dueños.

Se permite la realización de operaciones por parte de los socios y administradores que van en contravía de los objetivos empresariales con la complicidad del Revisor fiscal en situaciones como:

- La realización de inversiones sin los adecuados estudios técnicos de riesgo correspondientes.
- No informar o denunciar la realización de actividades relacionadas con el lavado de activos.
- La realización de operaciones de tesorería (activas o pasivas) por montos considerables sin la debida aprobación o atribución correspondiente.

- Errores e irregularidades en el cumplimiento de la normatividad aplicable a la organización.
- Inexistencia de políticas para la reserva de los secretos comerciales sobre: información de ventas, marketing, desarrollo de productos, listas de clientes, y planes estratégicos de negocio. Entre las más importantes: Acuerdos de confidencialidad, Políticas de Documentación, Controles de acceso físico, Controles de acceso a computadoras.
- No se definen políticas sobre el fraude, código de conducta o de ética de la organización, estableciendo allí que el fraude es una preocupación que merece una atención especial.
- No evaluar el número de contratistas que rutinariamente ofertan de último, o licitan más bajo, u obtienen recompensa contractual.
- Permitir que o se desarrollan procedimientos para analizar tendencias (horizontal), indicadores (vertical), o estados similares, comparaciones presupuestarias, con promedios de la industria, y revisiones de los sistemas contables y sus registros de entrada.
- No definir procedimientos para evaluar los usuarios legítimos tengan acceso a las redes y datos asociados. Que las contraseñas son la línea más antigua de defensa y seguirán siendo el método más efectivo para el control de acceso.
- Permitir la utilización de software y hardware piratas sin las licencias correspondientes.
- Permitir por parte de la administración de la compañía acomode sus estados financieros de forma fraudulenta con el fin de satisfacer las expectativas de: Junta directiva, Inversionistas, Entidades de vigilancia y control.

Ejemplos:

- ✓ Aumentar sus activos de forma ficticia
- ✓ Aumentar sus ingresos mediante ventas ficticias.
- ✓ Disminuir pasivos escondiendo obligaciones.
- ✓ Disminuir costos y gastos

- ✓ Vulneración de controles por parte de la gerencia mediante la contabilización de transacciones Inusuales Significativas. (provisiones, ajustes, etc)
 - ✓ Transacciones significativas con vinculadas no reconocidas o reconocidas de forma incorrecta.
- Permitir que los reportes de los empleados muestren una buena gestión en las ventas y en el recaudo para obtener el beneficio de una bonificación y/o comisión.

Ejemplos:

- ✓ Ventas ficticias.
 - ✓ Jineteo de recaudos (cubrir saldos por cobrar de un cliente con el dinero de otro).
 - ✓ Reconocimiento de ingresos fraudulentos (incluir ingresos de otros periodos en el periodo auditado).
- Permitir la actitud poco proactiva de los directivos y administradores de la entidad hacia la implementación de una estructura de control.

Ejemplos:

- ✓ Pérdida de inventarios por robo.
 - ✓ Pérdida de efectivo por robo.
 - ✓ Pérdida de propiedad, planta y equipo
- Interés por parte de la administración de la compañía de modificar cifras en los estados financieros, manipulando utilidades.

Ejemplos:

- ✓ Disminución de capital de trabajo.
- ✓ Multas y sanciones.
- ✓ Requerimientos de estamentos fiscales.
- ✓ Incremento en el valor de las provisiones

CONCLUSIONES

Es importante considerar el desempeño del profesional de la Contaduría Pública frente a la evaluación eficiente de los sistemas de control interno.

Se hace prioritario establecer las causas que originan el inadecuado desempeño del revisor fiscal que compromete la imagen y el buen nombre del Revisor fiscal.

Insistir en la formación ética del profesional de la contaduría para que se convierta en el profesional que con su dictamen contribuya al crecimiento de las empresas para que perdure en el tiempo y no se tengan que cerrar por causas no informadas oportunamente por Revisor Fiscal.