

Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social*

Yeison Eduardo Angulo Hernández

Contador Público. Especialista en Derecho Administrativo
Profesor titular de la Universidad Central
yanguloh@ucentral.edu.co

Alfredo Zambrano Ruiz

Contador Público. Especialista en Revisoría Fiscal
Profesor titular de la Universidad Central
gapauditores@gmail.com

RESUMEN

Con este trabajo se pretende hacer una revisión conceptual de la Revisoría Fiscal como institución de control social, para luego establecer su marco conceptual, que nos permita concebir el control como un examen integral (antes, durante y después), es decir, concebida en el marco de un proceso de mejora continua.

El ejercicio de la revisoría fiscal debe estar aplicada de total y absoluta independencia que garantice la imparcialidad y objetividad en sus juicios, como agente del Estado en los diversos sectores de la economía y, como complemento en el contexto, debe buscar imparcialidad en la administración de conflicto de intereses, para el cumplimiento de los fines del sector privado y público, es decir desde el punto de vista social.

PALABRAS CLAVE:

Control social; Institución social; Revisoría Fiscal; Control Fiscal; Control Integral; Interventoría de cuentas.

* Este artículo es producto del trabajo de investigación desarrollado por el Grupo de Investigación de la Línea de Control de la Universidad Central, donde se involucra la estudiante Judith Liliana Rojas Beltrán. Universidad Central- Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables- Departamento de Contaduría Pública.

VISIÓN HOLÍSTICA DE LA REVISORÍA FISCAL COMO INSTITUCIÓN DE CONTROL SOCIAL

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN

1. Análisis de la situación.
 - 1.1. Problemas de Independencia
 - 1.2. Limitación de las funciones del Revisor Fiscal
 - 1.3. Deficiente comprensión del modelo de control aplicable.
2. Identificación del problema.
3. Visión holística de la Revisoría Fiscal como alternativa de solución.
4. Programación de la alternativa elegida: Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social.
 - 4.1. Línea de solución estatal.
 - 4.2. Línea de acción procedimental.
 - 4.3. Línea de fundamentación teórica.
5. Conclusiones.

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Este trabajo busca construir una Visión Holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social, mediante la consolidación de diferentes alternativas de solución al problema central detectado, el cual lo podemos expresar en el sentido de una visión parcializada de la Revisoría Fiscal como un control de fiscalización. En tal sentido, se desconoce los fundamentos de control integral que la institución debe aportar a las organizaciones, donde se debe incluir el control social.

En la estructuración general del presente trabajo, en primera instancia se hará un breve análisis de la situación, que permita luego identificar el problema para plantear una Visión holística de la Revisoría Fiscal como alternativa de solución, que nos conceda programar dicha alternativa e inferir algunas conclusiones y recomendaciones preliminares, pues se trata de solo un avance de investigación, cuyos resultados finales se presentarán en informes posteriores.

La metodología empleada consistió en la discusión en equipo de los diferentes tópicos del problema con estudiantes y otros profesores de diferentes áreas del

conocimiento contable, con el propósito de lograr visiones interdisciplinarias del problema que nos ocupa.

1. Análisis de la situación.

En general, se puede decir que la visión actual de la Revisoría Fiscal en Colombia es parcializada, debido a su marcado énfasis en el control fiscal. Pesé a que en efecto, el control de Fiscalización es un objeto fundamental de la Revisoría Fiscal, se evidencia una serie de problemáticas que podemos clasificar básicamente en tres grupos a saber: 1. Problemas asociados a la independencia, 2. Limitaciones de las funciones del revisor fiscal y, 3. Deficiente comprensión del modelo control aplicable al ejercicio de la Revisoría Fiscal.

1.1. Problemas de Independencia.

El proceso de elección del revisor fiscal en las organizaciones se da por la junta de socios, asamblea general de accionistas o por el máximo órgano social de la organización sobre la cual se va a ejercer inspección y vigilancia, teniendo en cuenta lo reglamentado en el artículo 204 del Código de Comercio, lo cual puede resquebrajar los parámetros de la función dictaminadora ante terceros (independencia) en el desarrollo de la función.

Otro factor que incide es la contraprestación; quien brinda la remuneración de los servicios profesionales del revisor fiscal es la empresa objeto de fiscalización y se pretende que el contador público tenga independencia de quien lo remunera, a fin de cumplir con su labor de auxiliar de los organismos de vigilancia y control del Estado, entre otras, con total autonomía.

El análisis de los dos acápites anteriores, pueden generar problemas de independencia, al concebirse al revisor fiscal como un subordinado en la relación contractual, que traerían consigo una evaluación no integral de la organización, afectando la integridad del contador público, siendo influenciado por conflictos de intereses, generando un dictamen carente de imparcialidad, veracidad y diligencia de las actuaciones de las organizaciones bajo control.

Entendiendo que la Revisoría Fiscal, es el máximo órgano de control fiscal ejercido por los Contadores; se recomienda que dicho ejercicio sea realizado por Profesionales de la Contaduría Pública que posean el proceso de formación (especialización), aunado con capacitación permanente, que garantice que los juicios realizados se desarrollen en términos de imparcialidad e independencia mental.

El sistema de remuneración aplicable al ejercicio de la Revisoría Fiscal estaría dado por el nivel de formación del profesional, normado por un organismo rector de la Profesión Contable en Colombia, partiendo de una base tarifaria que

dependa de las distintas variables que se deban tener en cuenta para sector de la economía.

1.2. Limitación de las funciones del revisor fiscal.

El campo normativo aplicable al ejercicio del revisor fiscal se encuentra bastante disperso en el marco jurídico colombiano, despliegue que genera discrepancias conceptuales y falta de coherencia jurídica. En este sentido, el contador público cuando ejerza funciones de revisor fiscal deberá realizarlo bajo parámetros de integralidad y por otro se establecen limitantes (ejemplo claro es la Circular Externa No. 115-000011 del 21 de octubre de 2008 de la Superintendencia de Sociedades) que afectan el proceso de examen y evaluación integral en las organizaciones, perdiendo el ejercicio importancia inicialmente en el contexto organizacional, que trasciende al ámbito social.

La Ley 43 de 1990 establece en su artículo 7 que los parámetros de examen, revisión y evaluación son las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA's), mientras que el Código del Comercio, en su artículo 208 Numeral 2 establece que el Revisor Fiscal debe expresar "*si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas*", de paso desconociendo los desarrollos presentados a través de pronunciamientos por el órgano rector de la profesión: el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Importante resaltar, que aunque la Revisoría Fiscal al igual que el método científico, no tiene límites ni jerarquías en la búsqueda de evidencia, si es importante establecer un marco normativo que ajuste su campo de acción (Derechos y Garantías).

Podemos visualizar una comparación de las posturas anteriores en el Cuadro No. 1. Paralelo normativo del ejercicio de la Revisoría Fiscal en relación con la Técnica de Interventoría de Cuentas y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA's).

Cuadro No. 1

<u>TÉCNICA DE INTERVENTORIA DE CUENTAS</u>	<u>NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS</u>
Es rama de control de fiscalización.	Es rama de los siguientes controles: Gestión, operacional, financiero, administrativo etc.
Su función principal es la verificación y supervisión de operaciones desde el ámbito técnico.	Su función principal es la de determinar la razonabilidad de las operaciones.
Conceptúa sobre la legalidad de los mismos.	Conceptúa aspectos sobre hechos significativos y de gran relevancia.
Asegura el cumplimiento de todas las operaciones.	Asegura el cumplimiento de determinadas operaciones, atendiendo un procedimiento de auditoria.
Verifica si las operaciones se encuentran ajustadas a los requerimientos establecidos.	De acuerdo a una muestra estadística o de selección aleatoria verifica si las operaciones se encuentran ajustadas a los requerimientos establecidos.
Su fundamento esta normado en el artículo 208 Numeral 2 de código de Comercio.	Su reglamentación normativa se invoca en el artículo 334 de la Constitución política de Colombia y en el artículo 7 de la ley 43 de 1990.
Persigue la realización independiente de una interventoría o fiscalización practicada de forma integral y permanente a las operaciones y procesos contables y financieros.	Como órgano privado de fiscalización este control esta estructurada para dar confianza a los usuarios de una entidad y a los interesados en ella.
La interventoría integra el campo financiero y la integralidad de lo que representa cada cuenta como resumen de operaciones emprendidas, en una organización toda vez que se sabe, que una cuenta deja huella que trasluce el discurrir de la actividad económica atreves de todo su ciclo productivo.	De acuerdo a una muestra estadística o de selección aleatoria verifica si las operaciones se encuentran ajustadas a los requerimientos establecidos.
La verificación de saldos y documentos debe reflejar la veracidad de la operación	La revisión de los saldos de las cifras contenidas en los Estados Financieros y de

realizada, su legalidad, eficiencia y efectividad económica.	los documentos que soportan dichos valores deben reflejar lo razonable de las operaciones atendiendo a unos procedimientos y técnicas de auditoría. (Circularización, observación, análisis, conciliación etc.)
Por prescripción legal de su alcance y cobertura se encuentra en curso a utilizar la técnica de interventoría de cuentas tales como: verificar, inspeccionar, examinar, comprobar, constatar, analizar, medir etc. Sin ningún tipo de límites.	Su reglamentación normativa se invoca en el artículo 334 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 7 de la ley 43 de 1990.
Como modelo de revisoría fiscal existente destaca los siguientes aspectos a saber: Intervención del Estado en la economía. Facultad de otorgar fe pública en sus informes. Sustento normativo de la institución.	Como aspectos en su informe debe destacar: Las organizaciones operan sobre la base del dejad hacer (common law). Determinar la correspondencia del contador público asociados con los Estados Financieros. La observancia y aplicación de Normas Internacionales de Auditoría y de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia.

1.3. Deficiente comprensión del modelo de control aplicable.

La Revisoría Fiscal como institución de control tiene su asidero en la vertiente de control latina, debido a las necesidades del Estado por controlar política y socialmente a los ciudadanos y a las organizaciones, sobre lo cual cabe resaltar figuras antecesoras como la de los comisios cumpliendo funciones de control político y social, el pontífice encargado del aspecto religioso y ritual, el censor y el visador con funciones de Fiscalización.

El Estado, al intervenir en las operaciones del sector privado delega el control fiscal a la institución de la Revisoría Fiscal, en cabeza de un contador público por considerarlo una persona idónea, de reconocidos valores éticos, con independencia mental, garante del cumplimiento de las leyes, normas y regulaciones aplicables a las organizaciones privadas, dando fe pública y haciendo presumir que los actos se ajustan a los requisitos legales, estatutarios, técnicos y previsionales, consideración recientemente ratificada por la Corte

Constitucional mediante sentencia C-861 de 2008.

El modelo Anglosajón se fundamenta en la libertad de empresa, con el mínimo de intervención estatal, cuyo fin primordial es la protección del interés privado, ejerciendo una actividad evaluativa y selectiva de tipo posterior sobre una base muestral desarrollada a través de procedimientos inmersos en el concepto de la auditoría.

Con los anteriores conceptos, tenemos claro que la Revisoría Fiscal es una institución que se rige bajo el modelo latino, caracterizado por una evaluación permanente (antes-durante-después) e integral, buscando neutralizar amenazas, minimizar riesgos en las organizaciones, brindando recomendaciones oportunas en modo, tiempo y espacio, que mejoren el desarrollo organizacional y por ende de los diferentes agentes que interactúan en la misma.

Por esta razón y retomando los elementos de información contable y fe pública se considera válido el concepto sobre institución desarrollado por Rafael Franco Ruiz:

“La Revisoría Fiscal es una institución de control integral que cumple acciones de intervencionismo de Estado y control privado otorgando garantía de la fidedignidad de los informes que suscribe, tipificando en quien la ejerce la investidura de juez de los hechos económicos a través de la facultad de control jurídico, normativo y notario de los actos administrativos a través de la fe pública.”¹

Es importante resaltar la introducción de algunos esquemas del modelo de control anglosajón por parte del Estado al modelo de control colombiano, fundamentado tradicionalmente en la vertiente de control Latino. El Estado en su búsqueda de nuevas opciones de control no debe abandonar la realidad del actual sistema económico, fortaleciendo las ya existentes, creando herramientas tecnológicas que permitan desarrollar la labor del revisor fiscal bajo parámetros de integralidad, oportunidad, independencia, objetividad, cobertura y cumplimiento de disposiciones legales. (Fundamento jurídico: Ley 90 de 1995, Sentencia C-538 de 1997).

2. Identificación del problema.

El concebir la institución dentro de una visión parcializada como un control de fiscalización, presenta a la Revisoría como una mera institución de tipo fiscal que pretende mejorar las relaciones de la organización con el Estado, desconociendo otros agentes (Empleados, Administrador, Accionista, Proveedores, Clientes, entre otros) que interactúan en el desarrollo normal de un ente, desvirtuando el fundamento conceptual inherente en la definición de Revisoría Fiscal que la presenta como una institución de interés público, en cuanto requiere seguridad

¹ Un enfoque integral de la Revisoría Fiscal. Seminario Colegio Colombiano de Contadores Públicos. Bucaramanga Octubre 20, 21, 22 y 23 de 1988, Pág. 32.

con relación a las actuaciones de los entes económicos, responsabilidad de quienes los administran y protección de los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la comunidad.

3. Visión holística de la Revisoría Fiscal como alternativa de solución.

La institución de control se caracteriza principalmente porque actúa a través de redes de información y sistemas amplios de comunicación. Estos dos elementos se constituyen en aquello que hace posible el control. Sin embargo, las prácticas de la revisoría fiscal son afectadas continuamente por la tecnología. De esta manera, esta institución es la encargada de asegurar que el reconocimiento, apropiación, selección y distribución de recursos entre los actores que participan en los procesos, ocurra en el marco de los acuerdos o contratos pactados.

Siempre que un individuo depende de la acción de otro se establece una relación entre un principal y un agente. La teoría de la agencia configura así el marco de la autoridad y el control entre unidades económicas. Al respecto, Jensen y Meckling (1976) “consideran que la relación de agencia se define a través de un contrato explícito en el que una parte, el agente, se compromete a llevar a cabo determinadas acciones en beneficios de otra parte, el principal”.

Este planteamiento muestra la necesidad de inspección de las empresas por parte de sus accionistas a través de un tercero, cuya competencia se deriva de su conocimiento apropiado sobre el sistema de control contable. El agente suple en este orden la participación del accionista y produce como efecto una relación de confianza que trasciende a los dueños del capital y tiene efecto en otros agentes que se vinculan mediante hechos económicos, tales como el Estado, los proveedores, los empleados, el sistema financiero o la comunidad.

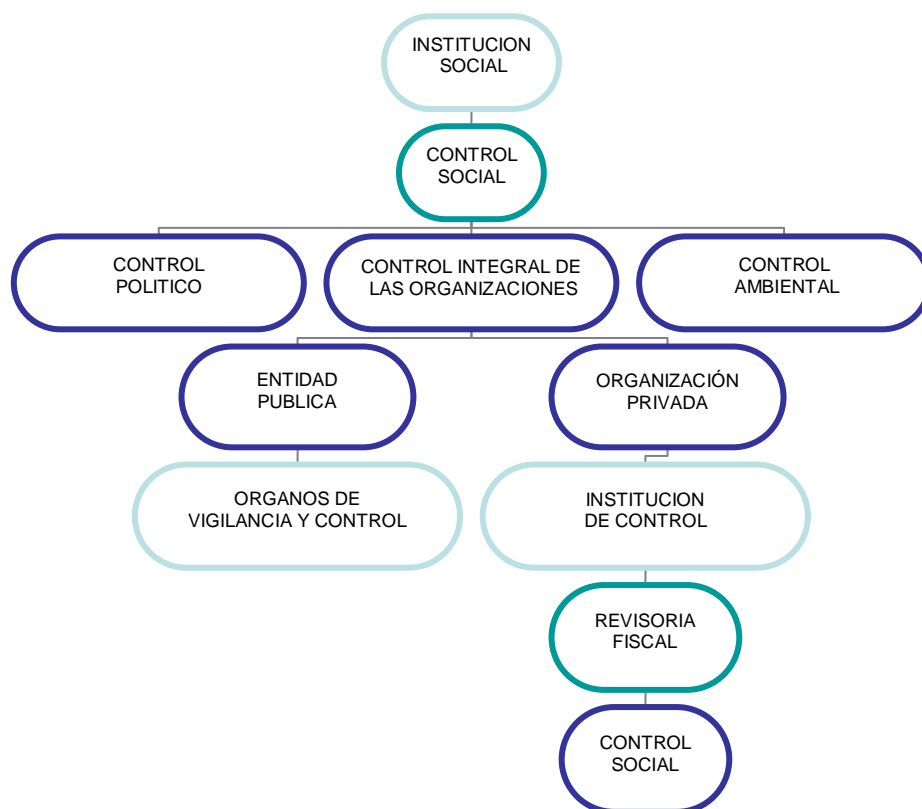
Considerar la revisoría fiscal como institución de control, supone reconocer en ella las características propias de éstas: su trascendencia, su permanencia en el tiempo y su aceptación por parte de otras instituciones, al mismo tiempo que su capacidad de cambio y adaptación a las demandas sociales con acciones significativas de intervención.

Al entender la Revisoría como institución, ésta debe ejercer un control social apoyado en tecnologías de control, logrando un examen integral de las organizaciones sin dejar atrás factores externos que pueden afectar al ente y a la comunidad en general. Véase cuadro No. 2. Ubicación de la Revisoría Fiscal en el campo de las instituciones sociales.

Para ello, es importante destacar que *“La Revisoría Fiscal ha cumplido una función social en la historia del país como herramienta central del control de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, pero sus procedimientos no han avanzado significativamente desde sus orígenes, lo que si ha hecho la sociedad; éstos solo se han constituido por deficientes adaptaciones de practicas*

ajenas, elaboradas con objetivos diferentes, con énfasis en el hacer, sin preocupaciones por el saber”².

Cuadro No. 2. Ubicación de la Revisoría Fiscal en el campo de las instituciones sociales.



Tomando como base el fundamento anterior, la visión holística de la Revisoría Fiscal debe involucrar más allá del control de fiscalización el concepto de control social, buscando relaciones de equidad entre el Estado y las organizaciones privadas, ejerciendo “su labor mediante una cobertura general del ente examinado, tanto en el orden interno como en el orden externo, es decir desde un todo o universo compuesto por recursos de toda índole (Económicos, humanos, técnicos o tecnológicos y físicos), transacciones, hechos económicos, operaciones, áreas, decisiones y políticas de la organización, al igual que sobre

² Revista Legis del Contador. La Revisoría Fiscal hoy. Enero/Marzo 2000.

*factores exógenos al ente como leyes y reglamentos, amenazas y riesgos, todos ellos sin ninguna limitación.*³

4. Programación de la alternativa elegida: Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española institución es un conjunto de reglas que articulan y organizan las interrelaciones económicas, políticas y sociales entre los individuos y grupos sociales.

Coase hace un análisis de la institucionalidad desde la organización de la firma. En este se refiere al ejercicio de la autoridad. En contraste, pensar en las instituciones desde la vertiente de la teoría del crecimiento económico tiene otras connotaciones; una de ellas, que las instituciones sustentan el avance tecnológico, la formación del capital físico, la educación y la eficiencia de la economía y del proceso de asignación de recursos, situación que no se desarrolla a cabalidad en la revisoría fiscal.

Para el desarrollo de este trabajo se plantean tres (03) líneas de solución:

4.1. Línea de solución Estatal.

La Revisoría Fiscal debe mantener independencia total de la organización bajo control, por ello se plantea la creación por parte del Estado Colombiano de un organismo rector que permita el desarrollo de la institución en forma general y que coadyuve con la formación del Contador Público en particular.

Organismo que debe velar por la transparencia en el ejercicio de las funciones del Revisor Fiscal bajo las siguientes consideraciones:

4.1.1. Consideraciones Disciplinarias:

El Contador Público que ejerza funciones de Revisoría Fiscal debe acreditar título de Especialista en Revisoría Fiscal. Para ello, las Universidades deben generar un desarrollo académico uniforme, que garantice al estudiante la capacidad de afrontarse ante situaciones reales.

Avance que se vería fortalecido con la armonización de los módulos a desarrollar por parte de las Universidades con los organismos rectores de la Profesión Contable.

Las organizaciones deben establecer marcos efectivos de revisión y seguimiento en el momento de posesión del Revisor Fiscal. De este modo

³ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Orientación Profesional sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

la Junta Central de Contadores permite consultar en forma rápida y oportuna los antecedentes disciplinarios del contador en ejercicio.

4.1.2. Consideraciones Económicas:

La definición de tarifas por parte de un órgano rector con previo acompañamiento del gremio contable en general.

La creación del organismo rector de la Revisoría Fiscal estaría compuesto por un (01) representante de la Academia, un (01) representante de la Profesión y un (01) representante del consejo gremial.

La autonomía universitaria no se vería afectada, se mantiene, el nivel de especialización debe tener un grado de acompañamiento de la Profesión.

4.2. Línea de acción procedimental.

En la actualidad es difícil suponer la permanencia y evolución de una institución sin considerar el desarrollo tecnológico. Para ello se debe crear un modelo pedagógico que permita fortalecer la educación del revisor fiscal con el conocimiento pleno de sus funciones, fundamentado en las teorías de sistemas y cibernética, principalmente.

4.3. Línea de Fundamentación teórica.

El contador público debe clarificar cual es el modelo de control aplicable a la institución de la revisoría fiscal, para evitar caer en contradicciones terminológicas que afectan el desarrollo de la función y repercuten a nivel social, como una práctica donde el valor agregado a las organizaciones no se da de forma óptima.

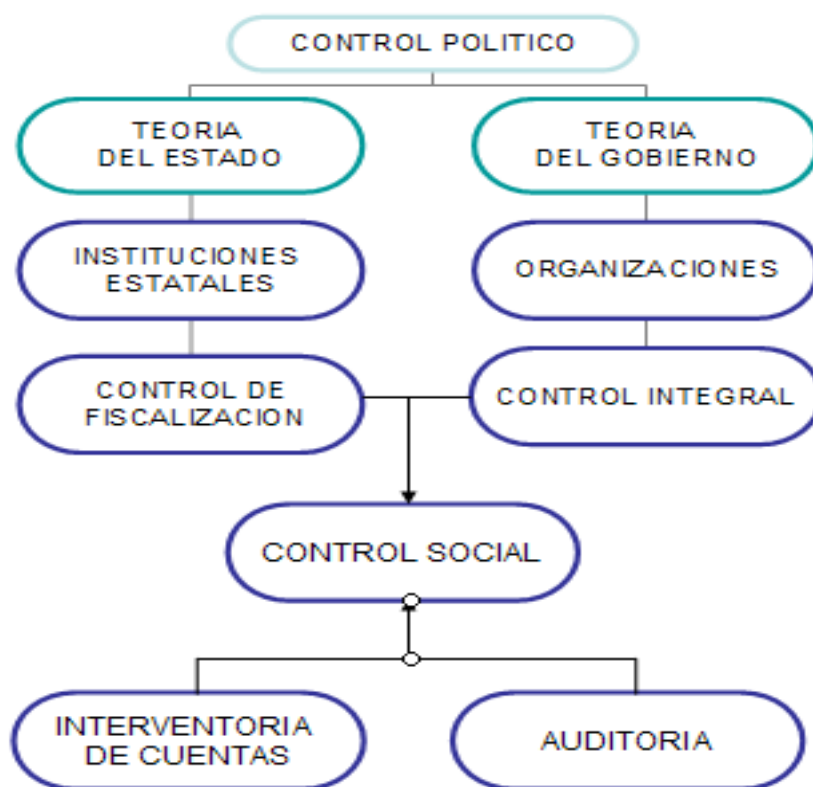
La Línea de acción procedimental y la Línea de fundamentación teórica constituyen un avance en la formación disciplinar y practica del revisor fiscal.

Teniendo en cuenta que la Revisoría Fiscal es una institución de carácter legal, debemos indicar que el Estado representa la institucionalización, inicialmente del control político, que según Max Weber lo concibe como “burocratización”⁴. Con esto se quiere significar que en los sistemas políticos, la dominación que ejerce el Estado sobre los gobernados es legal, en el sentido de ser racional y ejercida por funcionarios públicos, quienes a través de reglas técnicas y normas ejercen un control sobre otros sectores, que para el caso de la Revisoría es el sector privado, busca cerciorarse que las actividades desarrolladas por un ente se ajusten a los objetivos y fines planteados, bajo la concepción de lo “publico”. Véase Cuadro No.

⁴ Weber Max. Economía y Sociedad. Ed. Fondo de Cultura Económica. México, 1996. Vol. I.

3. La Revisoría Fiscal como Control Social.

Cuadro No. 3. La Revisoría Fiscal como control social



5. Conclusiones.

El sesgo que viene presentando la institución de control de la Revisoría Fiscal lo podemos ver desde tres perspectivas: problemas de independencia, limitaciones en las funciones del revisor fiscal y las deficiencias del modelo de control aplicable; limitaciones que pueden tener solución desde tres líneas claramente diferenciadas e interrelacionadas: Línea de solución Estatal, Línea de acción procedimental y línea de fundamentación teórica, permitiendo cambiar el enfoque a un control integral que cumpla acciones de intervencionismo de Estado y control privado, otorgando garantía de la fidedignidad de los informes que suscribe, brindando fe pública, desarrollando su labor a través de herramientas tecnológicas que permitan interactuar de forma eficiente en las organizaciones y que repercuta socialmente de forma preventiva, logrando que la Revisoría Fiscal tenga como fundamento un control social.

Este enfoque actualmente es visto particularmente desde un contexto teórico, el enfoque práctico será fortalecido a través de un estudio de caso en trabajos osteriores.

Bibliografía.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. (2008) Orientación Profesional sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

COASE, R.H. (1994). La Empresa, el mercado y la Ley. Alianza. Madrid.

CUBIDES, Humberto et al. (1991) Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX. 1ª edic. Ediciones Universidad Central, Bogotá

FRANCO, Rafael. (2000) Revista Legis del Contador. La Revisoría Fiscal hoy. Enero/Marzo.

FRANCO, Rafael. (1988) Un enfoque integral de la Revisoría Fiscal. Seminario Colegio Colombiano de Contadores Públicos. Bucaramanga

MECKLING, W. H. (1976). Theory of the firm. Managerial behavior, agency cost and ownership structure. Journal of financial economics

ROZO, Eduardo. (1979) Introducción a las instituciones Políticas. Universidad Externado de Colombia.

SAN EMETERIO, Nieves. (2007) Nueva Economía Institucional. Editorial Síntesis. España.

WEBER, Max. (1996) Economía y sociedad. Fondo de Cultura Económica, México.