

ALCANCE DEL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL FRENTE A LOS PROCESOS DE REGULACION

**POR: HECTOR MANUEL VARGAS ROJAS
UNIVERSIDAD DE BOGOTA JORGE TADEO LOZANO**

El propósito de esta ponencia es el de propiciar una reflexión por parte de los profesionales de la Contaduría Pública, sobre las responsabilidades que le han sido encomendadas a los Revisores Fiscales y que parecería ser; existe cierto desconocimiento por parte de algunos colegas, en cuanto a las implicaciones que se derivan de las funciones que en materia legal le han sido encomendadas, lo cual repercute (en ocasiones) a nivel generalizado por los entes de control, como si fuese un mal general para todos los que ejercemos la Revisoría Fiscal, y que sin lugar a dudas seguirá teniendo efectos en ambos sentidos: desde la profesión a la Revisoría Fiscal y viceversa.

RESPONSABILIDADES DEL REVISOR FISCAL SEGÚN LA LEGISLACION

El ejercicio de la Revisoría Fiscal ha tenido en Colombia una larga trayectoria institucional, en virtud de las múltiples responsabilidades que el Estado Colombiano le ha venido asignando a los Contadores Públicos y en especial a los Revisores Fiscales, lo que hace que deba responder por las consecuencias de sus propios actos como también de aquellos realizados por terceros; tales responsabilidades se centran particularmente en los problemas de control fiscal de las empresas, los movimientos de dinero ilegal, estados financieros sin sustentaciones razonables, presiones sociales y económicas del entorno, entre otros.

En la vida de la Revisoría Fiscal no hay duda de que se han dado cambios importantes¹ en los enfoques y alcance de trabajo, en precisar sus funciones y en comunicar el resultado de su labor, propiciados por los encuentros, congresos y simposios de Revisores Fiscales. Pero estos cambios han sido lentos y han respondido más bien a las nuevas exigencias de los usuarios y de las entidades encargadas de la vigilancia, el control y la regulación de las sociedades que a decisión de la profesión contable. Veamos algunos casos tomados del documento escrito por Sandra Almeida Rivera:²

La Ley 58 de 1931, artículo 46 no establecía que la Revisoría Fiscal era función privativa o recomendable para el contador juramentado. Todavía el legislador no vislumbró que el contador era la persona más indicada para ejercer el cargo de Revisor Fiscal. En la práctica los cargos de Contador, Revisor, Auditor, etc., de las entidades oficiales, los bancos, las compañías de seguros, las sociedades anónimas o firmas comerciales fueron ejercidas por personas de diferentes profesiones o diferentes especialidades. El Decreto 2373 de 1956 establece la condición de que los Revisores Fiscales sean Contadores Públicos.

En el Artículo 6° de la Ley 73 de 1935 se imponía a los Revisores Fiscales funciones de carácter contable, en ningún momento los legisladores pensaron en que el contador o la persona con conocimientos contables y legales era la más capacitada para desempeñar este cargo.

Con el Decreto 2373 de 1956, en particular el artículo 48 que hace referencia al concepto e informe que sobre el balance general debe emitir el Revisor Fiscal, se podría decir que es el inicio de la era profesional del Revisor Fiscal.

¹ Ver sinopsis regulativa, Orientación profesional sobre el Ejercicio de la Revisoría Fiscal, Consejo Técnico de la Contaduría Pública 2008.

² Almeida Rivera, Sandra Historia de la Revisoría Fiscal, documento publicado en gerencie.com

La Ley 145 de 1960, no incorpora nada nuevo a lo que el Decreto 2373 de 1956 ya había establecido, en relación con el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

El Decreto 410 de 1971, mediante el cual se expidió el Actual Código de Comercio Capítulo VIII, artículos 203 al 217, precisa e incorpora nuevos elementos para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, en los que se destacan las inhabilidades, periodo, funciones, informes y responsabilidades.

La Ley 43 de 1990, incorpora entre otros, la obligatoriedad que tienen todas las Sociedades Comerciales de proveer el cargo de Revisor Fiscal, de igual forma señala los principios básicos de ética profesional y adiciona nuevas inhabilidades e incompatibilidades, específicamente relacionadas con el Revisor Fiscal.

En 1999 se planteó como proyecto de ley la exigencia del título académico de postgrado en Revisoría Fiscal otorgado por una universidad reconocida por el Estado colombiano y haber adquirido experiencia profesional específicamente, luego de su inscripción como contador público, en actividades propias de la Revisoría, de la auditoría, de la supervisión, de la inspección, de la vigilancia, del control, de por lo menos dos (2) años.

Es relevante señalar la forma en que el Estado no solamente a través de la leyes y decretos antes mencionados, sino también a través de la Circular Externa No.054 de 2008 de la Superfinanciera, la Circular Externa Conjunta de la Supersalud y la Junta Central de Contadores, la Circular Externa No. 115-00011 de 2008 de la Supersociedades, entre otras, son el manifiesto interés que el Estado ejerce sobre la Revisoría Fiscal.

Para el año 2008, mediante la Orientación Profesional sobre el Ejercicio de la Revisoría Fiscal el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en su condición de órgano permanente encargado de la orientación técnico-científica de la profesión contable, emitió el mencionado documento que busca ser una guía para el ejercicio profesional desde el punto de vista conceptual y regulativo con base en la legislación colombiana, aportando claridad sobre aspectos olvidados, confusos o contradictorios, que son precisamente, la razón por la cual se cuestiona el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

De conformidad con el ordenamiento jurídico colombiano la responsabilidad del Revisor Fiscal impacta a las partes relacionadas. En tal sentido, esta responsabilidad deberá ser sometida a un cuidadoso examen ya que es a través de terceros que se induce a la ocurrencia de conductas sancionadas por la ley en la que el Revisor Fiscal no cuenta con la autonomía para la ejecución de actos que vayan en contra de conductas prohibidas por la ley.

Conviene detenernos a reflexionar sobre el verdadero significado de la responsabilidad objetiva, o de resultados, de la labor del Revisor Fiscal, debido a que se puede estar responsabilizando al mismo sobre los resultados obtenidos, sin verificar lo ocurrido en el proceso de fiscalización, labor sustancial en el ejercicio de control.

Cabe resaltar el argumento esgrimido por los organismos de supervisión, que han encontrado en el Revisor Fiscal una fuente importante para el cumplimiento de sus funciones cuando se trata de “colaborar *con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia...*” además de “*cumplir con las demás atribuciones que le*

*señalen las leyes o los estatutos... ”*³. En primer lugar, el relacionado con las obligaciones de vigilancia y control y el otro que tiene que ver con la financiación del gasto público a través de los impuestos.

En el caso de las declaraciones tributarias y estados financieros o informes de fin de año que deben ser suscritos por el Revisor Fiscal, para ser enviados a la DIAN, a las Cajas de Compensación Familiar u otra autoridad competente según sea el caso, el Revisor Fiscal tiene una importante obligación consistente en examinar la correcta prestación de los servicios comerciales, sociales, de salud, etc., de conformidad con las instrucciones impartidas por la Superintendencia de Subsidio Familiar al igual que la Superintendencia Nacional de Salud.

La Supersalud exige del Revisor Fiscal emitir un informe trimestral sobre la existencia de procedimientos adoptados por la administración para conducir adecuadamente la entidad, al igual que para asegurar su viabilidad financiera. En las entidades contratistas del Estado (Artículo 80 de la Ley 190 de 1995), los Revisores Fiscales deberán velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del Estado, las personas jurídicas objeto de su fiscalización no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo a favor de funcionarios estatales.

En tal sentido podemos considerar, lo expresado por el profesor Franco Ruiz, en que *“lo único establecido es una asignación de funciones, un estatuto de incompatibilidades e inhabilidades bastante flexible, un régimen disciplinario y un sistema de elección”*.⁴

Es tal vez por esta razón que en forma permanente se cuestiona el ejercicio de la Revisoría Fiscal, dado que existen dudas sobre su efectividad en el momento de ejercer

³ Artículo 207 Código de Comercio, numerales 3 y 9

⁴ Franco Ruiz Rafael-Revisoría Fiscal hoy, Revista Legis del Contador, enero-marzo 2000

el control sobre los entes económicos, toda vez que no es claro su ordenamiento legal, si tenemos en cuenta que los órganos reguladores solamente se han limitado a indicarle las normas sobre las cuales debe hacer y no hacer, en otras palabras lo que le es permitido y lo que le está prohibido.

Es el caso de la Ley 527 de 1999 sobre comercio electrónico en donde le indica que debe estar atento al avance tecnológico, porque es su función examinar, verificar y evaluar, es así como la comunidad lo concibe y le reconoce su importancia, su credibilidad y confianza.

Así mismo, el Decreto 2649 de 1993, refiriéndose a la información contable define sus objetivos y cualidades, los cuales deben ser tenidos en cuenta por el Revisor Fiscal en el momento de dictaminar ya que la incidencia que la información contable tiene sobre la comunidad en general se constituye en un derecho público para el receptor y un deber y función pública para el emisor de la misma.

En este justo instante cabría la pena detenernos en algo que nos afecta y no es extraño al actuar del Revisor Fiscal y es cuando de alguna manera tiene que enfrentarse al fenómeno de la corrupción que genera males públicos, destruye la confianza, la fe y el imperio de la ley afectando de manera directa el crecimiento económico, la inversión privada que representa al menos la tercera parte de los aspectos negativos totales de la corrupción. Lo anterior podría considerarse dentro del alcance que se deriva del ejercicio que debe cumplir el revisor fiscal, en concordancia con lo definido por Hans Kelsen en su libro Teoría General del Derecho y del Estado en el que los individuos se deben abstener de realizar ciertos actos que sean perjudiciales a la sociedad y que realicen otros que por alguna razón se consideren benéficos a la misma.

CARACTERISTICAS DEL EJERCICIO DE LA REVISORIA FISCAL

No hay dudas sobre la importancia del ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia si recordamos que ha sido creada por mandato legal, en el que se exigen por su función social, una rigurosa formación profesional, la cual se ve limitada por las propias creencias de los empresarios que ven a la figura del revisor fiscal como un funcionario público pago por las empresas, que se limita a ejercer control sobre actividades que son de alta conveniencia para el Estado.

Tal aseveración se sustenta al considerar que los Revisores Fiscales están dedicados a labores de atestación, vigilancia sobre los actos de los administradores orientados a un manejo adecuado de los recursos públicos. Ven esta función como un obstáculo en su autonomía llegando ha asimilarla a una co-administración.

En otras palabras, la Revisoría Fiscal podría tomarse como incomoda, costosa y que no genera valor agregado. Las declaraciones tributarias de conformidad con los artículos 298-1, 596, 599, 602 y 606 del Estatuto Tributario exigen la firma del Revisor Fiscal.

El Artículo 98 de la Ley 9ª de 1983, considera que las certificaciones presentadas por el Revisor Fiscal se consideran suficientes teniendo en cuenta que dicha certificación debe hacer referencia a los asientos contables y a los comprobantes internos y externos que los respaldan a fin de convencer al funcionario encargado de decidir sobre lo que se pretende probar.

Concluyendo, cada vez que el Revisor Fiscal certifique en materia tributaria, deberá ceñirse a los libros de contabilidad, comprobantes internos o externos, asientos contables, que respalden su certificación.

Un elemento importante de reflexión es el de encontrar una explicación del objetivo con qué fue creada la Revisoría Fiscal. No hay duda de que éste órgano de fiscalización ha representado para los propietarios, la sociedad colombiana, un factor de credibilidad

y seguridad, un instrumento regulador del orden económico, de confianza pública para acreedores e inversionistas y últimamente colaborador del Estado.

Es tal vez la máxima investidura que un Contador Público puede exhibir como producto de su formación profesional idónea, de acreditada honradez, integridad y responsabilidad, investidos de la representación permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, a los que les informarán regularmente cómo ha sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad. Todo lo anterior, expresado en breves palabras aparentemente parece simple, pero representa amplias y considerables responsabilidades.

Toda ésta legislación se traduce en un hecho de amplia trascendencia como lo es el de la fe pública. *“La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance”*.⁵

Es conveniente en primera instancia llamar la atención sobre el verdadero significado de *“atestación o firma”* por las repercusiones que estas palabras tienen posteriormente, en lo que tiene que ver especialmente con la certificación de los Estados Financieros.

Veamos sus efectos desde la perspectiva tributaria. El artículo 777 del Estatuto Tributario establece que *la certificación del Contador Público y Revisor Fiscal es*

⁵ Ley 43 de 1990 Artículo 10°.

prueba contable. Así mismo, el artículo 581 del referido estatuto prescribe los efectos de la firma del Contador Público en las respectivas declaraciones tributarias pues está certificando entre otros, los siguientes hechos:

- a) *Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma...*
- b) *Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.*
- c) *Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.*

El Decreto 1154 de 1984, Artículo 1°. Establece que los aumentos de capital en sociedades por acciones para que tengan validez la respectiva inscripción, esta deberá estar certificada por el Revisor Fiscal.

En una perspectiva mercantil, en el evento de una crisis del ente económico, el Artículo 118 de la Ley 222 de 1995, exige que el Revisor Fiscal deba comunicar oportunamente sobre tal situación.

Los anteriores hechos de igual forma son ratificados en la sentencia C-861 de septiembre del 2008 de la Corte Constitucional en cuanto a la facultad del Contador Público de *“otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable, lo cual le exige una responsabilidad especial frente al Estado y a sus clientes”*.

Es pertinente traer a colación los objetivos de la Orientación Profesional sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal cuando se refiere en particular, al verdadero significado de la función a que me vengo refiriendo, y que expresa:

*“Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados”.*⁶

No cabe duda que es el Revisor Fiscal la persona indicada para que brinde la colaboración pertinente a cada organismo del Estado siempre que estas lo requieran, obligación de la cual no puede sustraerse, teniendo en cuenta que dentro de las fuentes de su responsabilidad está la de cumplir con ciertos deberes los cuales pueden tener un origen legal o contractual so pena de violación de la norma.

El párrafo anterior reafirma el sentido de la presente ponencia, en relación con los compromisos y responsabilidades que surgen como consecuencia del ejercicio de la Revisoría Fiscal, en los que el Contador Público debe conocer todo el ordenamiento jurídico, en particular, los relacionados con su especialidad para evitar que su actuar se reduzca a lo que está reglamentado en la ley.

El trabajo del Revisor Fiscal no puede ser negligente, extralimitado o incumplido respecto de su labor, “El riesgo en la Revisoría Fiscal no se circunscribe al registro debido de las operaciones realizadas. No. El riesgo en su actuación es total respecto de la organización y sus funcionarios para prever la comisión de acciones indelicadas que pudieran afectar la buena imagen de la misma y directa o indirectamente el patrimonio de los accionistas, la continuidad del ente económico, las utilidades que en forma de impuestos le corresponden al Estado.”⁷

⁶ Código de Comercio, Artículo 3

⁷ Peña, Jesús María, Revisoría Fiscal ¿Interventoría o Auditoría? Litografía Mercurio 2003

En las funciones del Revisor Fiscal encontramos la protección del interés público lo cual lo convierte en funcionario público, debido al hecho de la responsabilidad legal de su trabajo.

El Revisor Fiscal debe afrontar los resultados de sus propias actuaciones ya sea por acción u omisión, esto no quiere decir que deba ser responsable por el incumplimiento de las obligaciones y derechos inherentes a terceros, tales como los usuarios de sus servicios o los administradores del ente.

Es por esto que en concordancia con sus funciones, conforme a lo previsto en la ley, que se tipifican diferentes tipos de responsabilidades que pueden ser de naturaleza penal, contravencional, civil, administrativa o disciplinaria, entre otras, emanadas de las obligaciones contractuales, del quebrantamiento de la ley y por qué no, al no cumplimiento de las reglas establecidas por la profesión.

Es precisamente en este entorno normativo en que el Estado advierte la importancia del ejercicio de la Revisoría Fiscal y en tal sentido debe ofrecerle todo apoyo y colaboración para el buen desempeño de su gestión fiscalizadora, la cual así mismo deberá ser valorada y reconocida por los terceros, los inversionistas y los administradores de todos los entes económicos.

Las funciones asignadas a los revisores fiscales son fuente generadora de confianza entre todos los diferentes usuarios, llámense el Estado y los inversionistas, y otras partes interesadas. Estos preceptos, que son inherentes al cargo, deben ser de estricto cumplimiento por quienes ejercen la fiscalización.

En cuanto a la regulación por parte del Estado y sus implicaciones para el acertado ejercicio de la Revisoría Fiscal, en particular a los juicios normativos que bien podrían ser interpretados por los Contadores Públicos cuando de ejercer la revisoría fiscal se

trata: *“Lo primero que conviene subrayar, a propósito de la tesis husserliana, es el aserto de que los juicios normativos no han de ser interpretados como expresión de un mandato...algo debe ser, no porque alguien cualquiera que sea, o pretenda orientar en tal o cual forma el querer ajeno, sino porque la exigencia en ellos implícita se funda en una valoración que justifica lo exigido”*.⁸

A renglón seguido, en materia jurídica podría estarse aplicando a la Revisoría Fiscal cuando... *“la regla sea producto de la actividad de determinados órganos creadores de derecho, su sentido no estriba en expresar lo que éstos quieren, sino lo que, en la situación que el precepto define, jurídicamente debe ser”*⁹

CONCLUSIONES

- Es muy importante que el Revisor Fiscal tenga conciencia de los peligros a que se expone en su ejercicio, por el alto riesgo que ésta responsabilidad implica, particularmente por la imposibilidad de examinar todos las operaciones, la falta de unidad en la expedición de normas por parte de organismos reguladores, desactualización tecnológica, la presión indebida, el incumplimiento normativo, desarrollo de actividades ilícitas por parte de los administradores, el pago de honorarios insuficientes, entre otras, ameritan un gran cuidado en el desempeño de su labor especialmente en los procesos de planeación, dirección y supervisión debiendo tener siempre presente los principios éticos profesionales para su ejercicio.

⁸ García Máynes Eduardo. Investigación sobre la Ética y la Filosofía del Derecho, ed.Porrúa 9ª. Edición 1997

⁹ Ibídem

- Conviene insistir a través de las instituciones universitarias, para que los postulados y principios éticos que rigen la profesión, reciban el adecuado seguimiento y evitar así el cuestionamiento no solamente a la institución de la Revisoría Fiscal sino a la misma profesión de la Contaduría Pública.

- Vigilar para que los procesos disciplinarios que se siguen a los Revisores Fiscales se ciñan únicamente a las actividades contempladas en la Ley 43 de 1990 y que las demás responsabilidades de tipo penal o civil no sobrepasen el principio constitucional de que nadie puede ser juzgado ni sancionado dos veces por el mismo hecho.

BIBLIOGRAFIA

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

Circular Externa No.054 de 2008 de la Superfinanciera.

Circular Conjunta Superintendencia Nacional de Salud – Junta Central de Contadores N° 122 SNS N° 036 036 JCC del 21 de septiembre de 2001.

Circular Externa No. 115-00011 de 2008 de la Supersociedades,

PEÑA BERMUDEZ, Jesús María. (2003) Revisoría Fiscal. Interventoría o Auditoría?

FRANCO RUIZ, Rafael. (2002). Réquiem por la confianza. Escándalos empresariales, negocios y contaduría. Pereira: Investigar Editores

FRANCO RUÍZ, Rafael. (2003). Hacia una definición de Revisoría Fiscal – De la teoría organicista a la conceptualización institucional. Mimeo.

Normas sobre Contaduría Pública en Colombia:

- Ley 145 de 1960
- Ley 43 de 1990

- Decreto 2649 de 1993
- Ley 222 de 1995
- Código de Comercio

Superintendencia de Sociedades- Superintendencia Bancaria- Comisión Nacional de Valores- Circular Conjunta SS-005 SB-076 CNV-015, 19 de septiembre de 1989

<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/presentacion.htm>

http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/con_rev_fiscal/encuentro_revisorial_fiscal.htm