

Problemas conceptuales más comunes de la revisoría fiscal

Conceptual problems most common of the financial statutory

Maryori Castro Rocha*
Alejandro Bruges Lafaurie**

RESUMEN

Abstract

La Revisoría Fiscal es una institución sui generis de control y de fiscalización diseñado por el Estado Colombiano para efectuar la vigilancia de la gestión de la Dirección o administración, con el fin de garantizar el buen uso de los recursos públicos y privados. En el ámbito académico son muchos los análisis, trabajos e investigaciones promovidas desde la Contaduría Pública, que esclarecen aspectos transversales de los procesos en que se fundamenta. No obstante, el enfoque académico dado actualmente a esta función social evidencia falencias por carecer de una reglamentación específica que consagre los lineamientos teórico-procedimentales sobre los cuales se edifica esta institución jurídica. Lo que trae consigo en la práctica que el objetivo por ella perseguido suele confundirse, muy a menudo, con los demarcados por otros mecanismos de control. En ese contexto, este artículo se propone reflexionar sobre los problemas conceptuales más comunes con que los profesionales en formación se enfrentan al estudio de la Revisoría Fiscal, con el propósito de generar conciencia en todos los estamentos de la sociedad, que el contenido dogmático de dicha institución amerita ajustes para determinar los principios, postulados y procedimientos propios de este mecanismo de control, en aras de hacerla más eficaz.

The Statutory Auditor is a sui generis institution supervisory control and designed by the Colombian State to carry out surveillance of the address management or administration, in order to ensure the proper use of public and private resources. In academia there are many analysis and research work promoted by the Public Accounting, clarifying aspects of the transverse processes that underlie it. However, given the current academic approach to this social function evidence for failures suffer from a specific regulation that establishes the theoretical and procedural guidelines on which this legal institution is built. What that entails in practice the objective pursued by it is often confused, very often, with demarcated by other control mechanisms. In this context, this article aims to reflect on the most common conceptual problems that undergraduate students face on the study of the Statutory Auditor, for the purpose of raising awareness at all levels of society, that dogmatic content that institution warrants adjustments to determine the principles, tenets and procedures of this control mechanism, in order to make it more effective.

Palabras Clave: Revisoría Fiscal, Control Fiscal, Auditoría, Estado, Regulación.

Key Words: Statutory Auditor, Fiscal Control, Audit, State, Regulation.

Recibido: Febrero 6 de 2013 • Aceptado: Marzo 20 de 2013

* Contadora Pública

** Contador Público



Material y métodos

El Trabajo se enmarca en un estudio de tipo exploratorio o formulativo. De acuerdo con lo planteado por Sellitz (1970, p. 69), esta clase de estudio tiene como objetivo “la formulación de un problema para posibilitar una investigación más precisa o el desarrollo de una hipótesis.” No obstante, afirma Claire que el estudio exploratorio puede tener otras funciones, tales como: “aumentar la familiaridad del investigador con el fenómeno que desea investigar por medio de un estudio más consecuente y mejor estructurado, o con el marco en el que proyecta llevar a cabo tal estudio, aclarar conceptos, establecer preferencias para posteriores investigaciones y reunir información acerca de posibilidades prácticas para llevar a cabo investigaciones en marcos de la vida actual...”.

La primera parte del trabajo consistió en recolectar la mayor cantidad de información proveniente de fuentes secundarias, para conocer los aspectos conceptuales y legales planteados en la descripción del tema de la investigación. Para ello se consultaron portales de la red que abordan el estudio de la Auditoría y el Control Fiscal y la literatura respectiva.

Por otro lado, también se obtuvo información de fuentes primarias, y para a ello se utiliza con las técnicas de la observación cualitativa y la observación directa, debido a que se hizo necesario consultar la Orientación Profesional emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Colombia, que trata la institución de la Revisoría Fiscal, y de las normas jurídicas que el Estado colombiano ha proferido al respecto.

El paradigma de investigación utilizado es el hermenéutico bajo el enfoque fenomenológico, y la modalidad aplicada es el análisis de contenido, por estudiar un tema específico. Para ello se consideró necesario analizar los marcos teóricos que definen los conceptos de Auditoría, Control Fiscal y Revisoría Fiscal, y establecer sus diferencias funcionales para engendrar en el conglomerado social conciencia sobre la necesidad de propugnar, con suma urgencia, ante los estamentos políticos del país, una regulación que sea más acorde con las necesidades actuales de la Revisoría Fiscal, en el contexto de una economía globalizada.

La población objetivo son las instituciones de control de la Auditoría, del Control Fiscal y de la Revisoría Fiscal. En tanto que la técnica de muestreo utilizada en el presente trabajo es el Muestreo no probabilístico discrecional, debido a que la muestra fue seleccionada intencionalmente de la población objetivo, que a juicio de los investigadores resulta ser la más representativa para poder alcanzar los objetivos de la presente investigación.

La línea de investigación seleccionada en este trabajo corresponde a la “Teoría Contable” del Centro de Investigaciones, del Programa de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas Administrativas y Contables, de la Universidad Libre Seccional Barranquilla.

Introducción

En el marco de la teoría contable, dado el amplio abanico de nociones básicas que se traducen en el ejercicio profesional de la contaduría pública, es válido hacer continuamente una revisión bibliográfica en este aspecto, con el fin de analizar los antecedentes investigativos que con el paso del tiempo y los estudios actualizados al respecto, va fundamentándose en el quehacer científico de las realidades económicas del Distrito y de Colombia en general. Es en este sentido como la Revisoría Fiscal se presenta desde un ámbito crítico, así como los problemas conceptuales más comunes, que resultan de las posturas a veces confrontadas de los analistas de este conjunto de sistemas de control.

En primera medida, se presenta el fenómeno de la confusión teórica latente que posee la Revisoría fiscal como concepto, como proceso del Estado y como ejercicio profesional dentro del marco legal. Así pues, es necesario mostrar las ideas principales que definen y distinguen la Revisoría del Control Fiscal, y también hacer la diferenciación entre Revisoría y Auditoría (que ha generado polémica en cuanto al enfoque dado en las universidades). Con ello se pretenden establecer, de manera inequívoca, las bases que definan la verdadera naturaleza de la Revisoría Fiscal con miras al contexto nacional; además de proponer por supuesto, un enfoque holístico de este ejercicio público que fortalezca el desarrollo del país.



Delimitación conceptual

Procesos tales como el Tratado de Libre Comercio, la globalización, además de la adopción de los Estándares Internacionales de Contabilidad, conducen a una homogenización económica, que exige a los ciudadanos ser activos en la consolidación de una nueva cultura, que mejore las labores diarias, el trabajo como punto de apoyo vital y el producto del mismo con el fin de asegurar el progreso. Para ello es necesario contar con la figura de la Revisoría Fiscal que ha emitido acuerdos, leyes y procedimientos para controlar actuaciones que pueden colocar en situación potencial de riesgo los recursos de las organizaciones, y causar impactos negativos en el buen desarrollo empresarial.

El obstáculo nace desde la misma Ley colombiana, que no define la institución de la Revisoría Fiscal, aun cuando en el capítulo VIII del Código de Comercio se establece la figura del Revisor Fiscal, y se señalan aspectos como la obligación de contar con este mecanismo de control, sus respectivas funciones y responsabilidades, entre otros.

“Aunque no tiene una definición legal, desarrolla unas funciones que permiten señalar y resaltar su importancia, por cuanto ejerce inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles; se estructura con el fin de dar seguridad a los propietarios del cumplimiento, por parte de la administración de las entidades, de las normas legales y estatutarias; procura una adecuada conservación de los activos sociales y la fidelidad de los estados financieros puestos a disposición.” (Castillo, 2009, p. 506).

Debido a esto, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia le ha dado una identidad conceptual a la Revisoría Fiscal, la cual ha progresado con interpretaciones que se presentan eventualmente. Así pues, “la Revisoría Fiscal es un órgano fiscalizador que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le se-

ñalan la ley, los estatutos y los pronunciamientos u Orientaciones profesionales”, emanadas del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

No obstante lo anterior, al concebir a dicha institución con una visión parcializada como un control de fiscalización, y presentarla como una mera institución de tipo fiscal que pretende mejorar las relaciones de la organización con el Estado, se desconocen otros agentes: (Empleados, Administrador, Accionista, Proveedores, Clientes, entre otros), que interactúan en el desarrollo normal de un ente (Angulo y Zambrano, 2009, p. 7).

Es ese el primer error común dentro del ámbito teórico de la Revisoría Fiscal, porque desde esta perspectiva se pierde, poco a poco, el horizonte de su proceso natural, y se origina un sistema de verificación o vigilancia que seguirá generando confusiones por su carente marco teórico y base legal que lo sustenten como un mecanismo inteligible dentro de los deberes del Estado.

Es necesario visualizarlo como una institución de interés público, que proporciona seguridad a las actuaciones de los entes económicos, a su responsabilidad y a la protección de los patrimonios financieros, ecológicos y culturales de la Nación y la ciudadanía. Igualmente, como lo establece el profesor Rodrigo Loaiza García,

“En la norma son explícitas las funciones del Revisor Fiscal, mas no la forma de cómo cumplirlas, ya que tendemos frecuentemente a confundir en la práctica el control que se lleva a cabo en la Auditoría, el control de la Interventoría de cuentas, el Control fiscal y el control de la Revisoría” (Citado en Marulanda, 2006, p. 3).

Así quien ejerce la Revisoría Fiscal se basa en otros modelos (Auditoría - Control fiscal, etc.), lo que obstaculiza los objetivos de la Revisoría Fiscal. Como consecuencia, es común encontrar afirmaciones que ponen en tela de juicio una diferenciación específica entre Revisoría Fiscal, Auditorías y Control Fiscal.



Revisoría Fiscal Vs. Control Fiscal

No se pretende definir cuál de los dos organismos es más legítimo, o cuál de estos posee mejores planes de acción, pero sí revisar la naturaleza de cada uno, cuyas delimitaciones terminan por ensanchar el conjunto de obstáculos conceptuales, y no conceptuales, que dificultan el buen desarrollo del estudio con respecto a la Revisoría Fiscal. Así pues, el Control Fiscal y la Revisoría Fiscal hacen parte de los mecanismos de control externos que han sido diseñados por el Estado para la vigilancia de la gestión fiscal de la administración, y para el aseguramiento del buen uso y conservación de los recursos públicos y privados.

Aclarado lo anterior, cabe precisar que el Control Fiscal es una función pública, de raigambre constitucional, mediante la cual el Estado, a través de un ente de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal, realiza vigilancia sobre la forma como las entidades oficiales o los particulares manejan los recursos públicos. Es una actividad independiente y autónoma que tiende a asegurar los intereses generales de la comunidad (Castillo, 2008, p. 506). De acuerdo con las características de la función de control fiscal y de revisoría fiscal, las principales diferencias en relación con la forma de desarrollar el trabajo, radican en el carácter “posterior” y “selectivo”, tal como menciona el autor, que tiene el Control Fiscal, mientras que la Revisoría Fiscal tiene un carácter “permanente”. Esto permitiría realizar un examen integral a los objetos materia de su supervisión y vigilancia.

En relación con las personas que realizan el trabajo en cada una de estas instituciones, es posible advertir algunas diferencias. El ejercicio de la Revisoría Fiscal es exclusivo para los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos debidamente acreditadas ante la Junta Central de Contadores; mientras que en el Control Fiscal, la responsabilidad de la función es institucional y los dictámenes son emitidos por el agente estatal competente, es decir, por el Contralor General de la República, tratándose de entidades pertenecientes al orden nacional, o sus delegados, o por los Contralores Departamentales, Distritales o Municipales, cuando corresponda a entidades del orden territorial. (Castillo, 2008, p. 535). Ahora bien, trascendiendo del plano conceptual sur-

ge un fenómeno común en la sociedad colombiana, y es que cuando estos dos mecanismos estatales de control coinciden paralelamente en un mismo ente económico del sector público o privado, que administra recursos que son públicos, se presentan situaciones problemáticas, que en ocasiones se tornan contradictorias entre sí, como las diferencias de opiniones frente a los estados financieros que deben dictaminar en cumplimiento de sus funciones. Esto lo presenta Castillo (2008, p. 535), en un trabajo en el que concluye que en estos casos, ambos informes resultarían descalificados por quien debe tomar decisiones con base en la información.

En estas situaciones no debería existir la disparidad de criterios de los estados contables con un efecto negativo para quien decide y para los demás usuarios de la información. No existen entonces, la garantía y confianza propias de la adecuada aplicación de las normas legales. En estas circunstancias es difícil determinar quién tiene la razón y es imprescindible hacer un trabajo de auditoría y un análisis más detallado de las razones que motivaron a cada institución jurídica para emitir sus respectivas opiniones.

Como se menciona en el artículo del profesor Ramón Antonio Piedrahita (citado en Marulanda 2006, p. 7), la crisis de la Revisoría Fiscal no sólo atañe a las debilidades teóricas de la profesión, sino también a la crisis social, política, de seguridad, corrupción y económica que padece el país. Hay que sumarle a esto que los países subdesarrollados, como el nuestro, no están a la vanguardia de los avances tecnológicos, y se generan retrasos en la aplicación de técnicas y sistemas de ejecución, que por ser obsoletos no son rentables.

En concordancia con lo anterior, es fácil deducir que debido a las circunstancias problemáticas que suelen presentarse entre estas instituciones, resultado solo de una delimitación legal desde el punto de vista teórico de la Revisoría Fiscal y la manera en que se entiende, las falencias de los sistemas del Estado no se pueden fortalecer de un día para otro. Es a través del análisis, como éste, como se crea consciencia en todos los estamentos del ámbito académico y profesional, para no perder la esperanza de que una refor-



ma legal solidifique los procesos de revisión, con una base legítima de fácil acceso.

Revisoría Fiscal Vs Auditoría

Existen en el ámbito académico pluralidad de conceptos teóricos que definen las características esenciales de la Auditoría, su campo de aplicación y la forma como ésta pueden llevarse a cabo, pero en esta oportunidad no profundizaremos en estos aspectos por no ser el lugar propicio. Sin embargo, conviene señalar que de acuerdo con su ejecución, la auditoría puede ser interna o externa. En cualesquier de estos dos casos, este mecanismo de control tiene un claro interés de origen privado. Si es interna será del interés de la gerencia, y si es externa será del interés de quien contrata el servicio auditor. En uno y otro evento, ésta no se somete al escrutinio público y solo rinde informes a sus nominadores. Por tanto, consideramos que esta es la definición de Auditoría:

“...la auditoría consiste en un examen sistemático de los estados financieros, de sus registros y operaciones, con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente adoptadas. Por todo ello, se define como la actividad consistente en analizar la información económico-financiera, que se obtiene de los documentos contables examinados, y su objeto es la presentación de un informe que exprese una opinión técnica sobre la fiabilidad de dicha información, para que se pueda conocer y valorar por terceros.” (Citado en Gómez, 2011, p. 13).

Así pues, en términos holísticos, es función de la auditoría verificar las afirmaciones contenidas en los estados financieros, con el propósito exclusivo de servir a la administración para la toma de decisiones. Esto implica que la auditoría siempre aplica unas técnicas de confirmación o de verificación y reconstrucción de saldos. A la auditoría no le importa de dónde salieron los saldos, le interesa que lo revelado en los estados financieros de la organización sea más o menos cierto. Ése es el sentido de lo razonable. La fiscalización, por el contrario, lo que hace es hacer seguimiento en todo el proceso de planeación y de gestión de la ad-

ministración que observa la formación de los saldos.

“Es decir, si uno pone una línea divisoria en el tiempo, la auditoría trabaja de adelante hacia atrás, hasta la fecha de los estados financieros, mientras que la fiscalización trabaja en todo el proceso de formación de los saldos que integran los estados financieros (Castillo, 2008, p. 518).

A pesar de estas diferencias, la realidad colombiana muestra como las instituciones de enseñanza profesional que promueven una profesión holística, que no tienen en cuenta los contextos actuales y verídicos, y es sensible a la crítica como lo señala Marulanda (2007, p. 3) ya que el pensum de estudios en las universidades se fundamenta en la auditoría, y no en el control integral. Prueba de ello es que los aspectos procedimentales de nuestra normatividad no establecen en su contenido los términos en que debe llevarse a cabo el proceso del control, sino que debe extraerse de la normatividad contable.

Es más, como no existe normativa sobre la Revisoría Fiscal que establezca una definición precisa, un marco conceptual o un modelo instrumental para su ejercicio, existen multitud de criterios en diferentes ámbitos sobre el tema que la confunden con el control interno, con la auditoría integral o con la auditoría Financiera.

Con todo, parece que en el futuro la normatividad tendrá un camino diferente al ya recorrido. El Proyecto de Ley de Estatuto de Revisoría Fiscal no pretende llevar la norma a la práctica de la Revisoría, sino que “busca llevar la fundamentación académica de las diferentes formas de control tomados de los distintos modelos: la Revisoría Fiscal, la Interventoría de Cuentas, la Auditoría Integral y Auditoría Comprensiva” (Escobar, 2002, p.23).

La consecuencia y la causa, al mismo tiempo, es la carencia de un marco teórico que clarifique esta situación, tan importante para la formación de profesionales competentes en el campo económico y de control. No se trata de expedir un Código Procedimental de la Revisoría Fiscal sino un conjunto de referentes conceptuales que dé cuenta del porqué o la



razón de ser de esa institución jurídica, su surgimiento y su relación con las demás frentes de estudio para evitar caer en primer lugar en la confusión teórica, y después poder construir metodologías que eviten las confrontaciones entre mecanismos de control o de fiscalización. Esto ayudaría a reducir, en gran medida, el fenómeno de corrupción en los sectores públicos y privados del país. Además, contribuiría a no seguir tomando prestado de otras normas jurídicas, internas o internacionales, lo que le sirve a la Revisoría Fiscal. En este trabajo se sugiere al órgano legislador, la creación de un modelo que sea congruente, no solo con el momento histórico y el entorno socio-económico del país, sino con las posibilidades fácticas del ejercicio profesional.

Reflexiones y Conclusiones

La institución de la Revisoría Fiscal en Colombia, es de capital importancia en los entes económicos de distinta índole; a ella le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad para proteger el interés público. "Su labor se adelanta de manera independiente, en representación de los diferentes agentes que interactúan de manera directa o indirecta en la economía nacional". (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008, p. 2).

En términos del contexto colombiano, las nuevas tecnologías y la rapidez de la información deberían influir de manera directa y positiva en el fortalecimiento de esta institución de control, caracterizada principalmente por actuar a través de sistemas amplios de comunicación. Es así como se hace posible el control y se evitan distorsiones con fines personales.

Esta institución asegura el reconocimiento, apropiación, selección y distribución de los recursos de las organizaciones entre los actores que participan en los procesos internos, y que ocurra en el marco de los acuerdos o contratos pactados. Sin embargo, el ejercicio de la revisoría fiscal en la práctica se ve afectado continuamente por la tecnología, cuyo uso también debe ser analizado y debe ser tenido en cuenta por

los profesionales en la formación de su quehacer.

Considerar la Revisoría Fiscal como institución de control, supone de contera reconocer sus características propias: trascendencia, permanencia en el tiempo y aceptación por parte de otras instituciones, al mismo tiempo que su capacidad de cambio y adaptación a las demandas o necesidades sociales con acciones significativas de intervención. No obstante éstas sólo pueden cualificarse con el estudio y crítica permanente de la realidad colombiana con sus múltiples fenómenos y rarezas procesales.

Al entender la Revisoría como institución, ésta debe ejercer un control social apoyado en tecnologías de control, para promover que su desarrollo sea verdaderamente integrado e integral, holístico en definitiva, sin dejar atrás factores externos que pueden afectar al ente y a la comunidad en general, como lo mencionan Angulo y Zambrano (2009, p.8). En términos generales, salvo algunas excepciones que contempla la Ley Colombiana, el contador público es quien ejerce funciones de Revisor Fiscal, da fe pública sobre algunos actos propios de la iniciativa empresarial privada, y que las fiscaliza para que el Estado se satisfaga del adecuado suministro de información por parte de las empresas.

En este sentido, la Revisoría Fiscal y la ya comentada función del Control Fiscal, ejercido desde las Contralorías en sus diferentes escenarios, tienen estrecha relación conceptual (Barrios, 2009, p.189). Sus fronteras no deben limitar la responsabilidad del Revisor Fiscal lo que podría quitarle importancia a esta institución Jurídica. De la misma manera, esta figura "sui generis" no debe ser observada en el futuro como un simple requerimiento legal, como menciona Sarmiento (2004, p.40), una camisa de fuerza, que no genera valor a la Organización. Todo lo contrario, debe ser visto como un servicio profesional verdaderamente útil para la buena marcha de los negocios.

En últimas, el problema que viene presentando la institución de control de la Revisoría Fiscal se puede sintetizar desde tres perspectivas: problemas de independencia, limitaciones en las funciones del revisor fiscal y las deficiencias del modelo de control aplica-



ble (Angulo y Zambrano, 2009, p.12); 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, que permitan cambiar el enfoque a un control integral que cumpla acciones de intervencionismo de Estado y de control privado. Así se otorga garantía de fidelidad a los informes que suscribe, a la fe pública y al desarrollo de su labor a través de herramientas tecnológicas, que permitan interactuar de forma eficiente en las organizaciones y que repercuta socialmente de forma preventiva y logre que la Revisoría Fiscal tenga como objetivo fundamental el control social.

Referencias Bibliográficas.

- Angulo, H.Y, y Zambrano, R.A. (2009). Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social. Universidad Javeriana.
- Barrios, W.A. (2009). El control fiscal y revisoría fiscal: cercanías y distancias (Primera Aproximación). *Económicas*, 30, 1-9.
- Castillo, J.I. (2008). El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades públicas: frente al dictamen sobre los estados contables, ¿quién tiene la razón? *Cuaderno Contabilidad*, 7 (25), 505-540.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008). Orientación Profesional: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal.
- Escobar, I.A. (2002). La Fundamentación Teórica de la Revisoría Fiscal en la Normatividad Colombiana. Medellín. Colombia.
- Gómez, L.R. (2011). Generalidades en la Auditoría. Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED. España: Málaga.
- Marulanda, D.P. (2006). Ensayo crítico ¿qué se ejerce en Colombia: revisoría o auditoría?. Control organizacional. Universidad de Antioquia.
- Sarmiento, P.D. (2004). La revisoría fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?... ¿o las dos? *Apuntes contables*, 5, 25-41.
- Ley 73 de 1935, art. 6 (18 de Diciembre de 1935). Por la cual se provea la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Gaceta Constitucional.
- Ley 43 de 1990 (13 de Diciembre de 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Diario Oficial 39615 de Diciembre 31 de 1990.