

Entes de fiscalización y control societario en el contexto latinoamericano

Entity of inspection and corporate control in the Latin American context

Resumen

Esta investigación tiene como objetivo comparar las funciones que cumple el ente de fiscalización en el entorno comercial y contable en países latinoamericanos que utilizan esta figura para ejercer controles en aras de blindar las organizaciones empresariales de posibles amenazas relacionadas con sus actividades comerciales. Las prácticas comerciales en Latinoamérica derivan en una serie de controles impuestos por los gobiernos que buscan minimizar básicamente, la evasión y elusión de impuestos entre otras muchas funciones relacionadas con los activos y con toda la estructura financiera empresarial. Los entes fiscalizadores están llamados a cumplir esas tareas con responsabilidades, mayores o menores, según el escenario geográfico en el que desempeñe sus labores de auditoría o control.

Palabras clave: revisor fiscal, auditoría, control, responsabilidad, comisario, síndico.

Abstract

The objective of this research is to compare the functions performed by the entity of control and control in the commercial and accounting environment in Latin American countries that use this figure to exercise controls in order to shield business organizations from possible threats related to their commercial activities. The commercial practices in Latin America derive in a series of controls imposed by governments that seek to basically minimize tax evasion and avoidance among many other functions related to assets and the entire business financial structure. The supervisory bodies are called to fulfill these tasks with responsibilities, major or minor, according to the geographical scenario in which they perform their audit or control tasks.

Keywords: statutory auditor, audit, control, responsibility, commissioner, receiver

Hernán José Hernández-Belaides

Contador Público, Universidad del Atlántico, Colombia; Especialista en Tributación, Universidad del Norte, Colombia; Magister en Fiscalidad Internacional, Universidad Internacional de la Rioja, España. Docente Investigador.
Contacto: hermanhdez@gmail.com

Yeimer Alexander Mora García

Contador Público, Universidad del Atlántico, Especialización en Gestión y Control Tributario, Universidad del Magdalena, Estudios de Maestría en Ciencias de la Administración y las Organizaciones, Universidad Tecnológica de Bolívar. Docente Investigador.
Contacto: yamg2163@hotmail.com.

Ricardo Antonio Simancas-Trujillo

Licenciado en Educación, Especialista en Gerencia de Mercadeo Estratégico, Universidad Simón Bolívar, Colombia. Magister en Gerencia de Mercadeo, Universidad Rafael Belloso Chacín. URBE, Maracaibo, Venezuela. Docente Investigador de la universidad Libre, Barranquilla.
Contacto: risitru@hotmail.com

DOI: <https://doi.org/10.18041/2619-4244/dl.21.3141>

Licencia Creative Commons
Atribución-CompartirIgual
4.0 Internacional



RECIBIDO:

16 de junio de 2017

ACEPTADO:

21 de septiembre de 2017



introducción

El propósito de esta investigación es poner en contexto la figura del *ente fiscalizador* en las empresas latinoamericanas, comparando las funciones y el grado de responsabilidad que tienen los profesionales que se dedican a dicha labor y las incidencias de las decisiones propias de sus funciones. La importancia radica en el nivel de compromiso que se le ha conferido a quien ejerce esta disciplina y en las funciones que ejerce en diferentes tipos de organizaciones.

Se observan las implicaciones que tiene desempeñarse en esta disciplina profesional, para ejercer controles y fiscalización, muchas veces con la presión de los entes fiscalizadores del Estado, quienes, para simplificar su trabajo, descargan la responsabilidad que es propia de sus funciones, en la figura fiscalizadora de las entidades privadas o particulares, lo cual no es consecuente con la remuneración que se recibe por realizar estas tareas.

Está dirigido a los estudiantes de contaduría y los profesionales que se desempeñan en el área de la revisoría fiscal, la auditoría externa y tareas afines, además, de todos aquellos interesados en conocer cómo ha evolucionado en el tiempo una de las ocupaciones que es consecuente y propia de la profesión contable, además, de conocer los orígenes y la historia de una de las instituciones que han ayudado a forjar y a preservar la economía en el mundo entero.

El método de investigación utilizado es el deductivo, es decir, se analizan leyes y normas establecidas en relación con las funciones de fiscalización y control societario. Este documento contiene un recorrido por diferentes países latinoamericanos donde se examina la labor que cumple el profesional dedicado a tareas de fiscalización y control empresarial, con base en leyes regulativas y normas que señalan responsabilidades, funciones y sanciones.

Origen de los Entes de Fiscalización y Control

Estos Entes fiscalizadores tienen su origen en diversos escenarios de tiempos antiguos, siendo el dere-

cho romano el de mayor aceptación de acuerdo a varios investigadores y resaltado de forma clara por Parra (2017), quien cita a López (2014), de la siguiente manera:

Los inicios de la Revisoría Fiscal se remontan al derecho romano, con las civitas romanas o monarquías, donde estaban establecidas algunas figuras que controlaban los episodios tanto privados como públicos, se encargaban de llevar los archivos religiosos y conceptuaban respecto a lo jurídico, se conocía como la comisión de curia. En la república romana surgen otros cargos como el visado, el censor, la edilidad, el tribunal de la plebe, la pretura; los dos primeros muy importantes en la evolución de la revisoría fiscal, debido que el censor llegaba a grado de cura morum y tenía la facultad de decidir sobre la honorabilidad o no de los ciudadanos. El visador era quien avalaba los documentos y les daba validez y autenticidad. Estas dos figuras daban validez a los documentos.

Luego, en la época del renacimiento, según lo destacan Arturo Rodríguez & Jesús Ramírez (2003), Francia copió del modelo romano las figuras del Comisario y Contralor y España copió, también de los romanos, las figuras del Revisor y del Censor. En España se mezclan varias formas de control incorporadas por la influencia romana y germana y, además recibió el derecho canónico por el predominio de la iglesia católica en su territorio.

En ese sentido, Zaldívar (como se citó en Paladino, 2014), considera que la raíz de esta institución se encuentra en las compañías coloniales de Indias del siglo XVII, que eran de derecho público, cuyos administradores rendían cuenta de su gestión, la cual era controlada por una especie de censores o revisores de cuentas.

Esta última institución, agrega, debe considerarse el origen tanto del "auditor" del sistema inglés y angloamericano como de los "verificadores de cuentas", "comisarios de cuentas", "síndicos" y "censores de cuentas" de las Leyes alemana, francesa, italiana y española respectivamente.

De lo anteriormente expuesto, se puede deducir que, a los territorios de América central y América del sur, llegaron las normas de control y fiscalización con los rasgos e influencia del pueblo romano recibidos en herencia de España que en épocas de la Colonia introdujo, mediante el derecho mercantil, el derecho canónico y el derecho germano, la figura de la fiscalización y control con denominaciones diversas, pero con funciones similares.

Esta figura ha tomado con el tiempo, varios matices según el país en que se desarrolle, además, de varias denominaciones relacionadas con la institución de control instaurada y las facultades que se le han entregado mediante leyes y normas y, en algunos casos al servicio del Estado, con tareas de fiscalización y control de diferentes entes, públicos y privados, con presupuesto y remuneración de las mismas empresas fiscalizadas.

De los países referenciados como originarios de los Entes fiscalizadores y en tiempos actuales, se tiene que en Francia subsiste la figura del *Commissaire aux Comptes* la cual está regulada expresamente en la Ley. Entre sus funciones están la verificación de la razonabilidad de estados financieros y que la contabilidad se ajuste a las normas vigentes. Certifica las cuentas anuales de la empresa para la administración tributaria y para el Estado. Esta figura es obligatoria en algunos casos y su mandato dura seis años.

En España son los Auditores independientes y los Censores Jurados de Cuentas los que ejercen las tareas de fiscalización y control. Entre sus funciones está la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, que deben ser elaborados bajo las normas vigentes de información financiera. Además, deben comprobar si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad mercantil.

Instituciones de fiscalización y control societario en países latinoamericanos

Toma nombres diferentes a lo largo del continente americano. Las facultades están plasmadas en normas y leyes al igual que las responsabilidades. Se

designan los profesionales que pueden ejercer las tareas de fiscalización y control societario y por supuesto, se enuncian las sanciones a que se harán merecedores quienes, ejerciendo esas funciones, incumplan con las normas establecidas. Todas estas situaciones se describen continuación, tomando como referencia a México, Ecuador, Argentina, Venezuela y por supuesto, Colombia.

México

En este país centroamericano, es el Comisario el que se encuentra facultado por la Ley para cumplir tareas de control y fiscalización en las sociedades. La Ley General de Sociedad Mercantiles (Honorable Congreso de la Unión de México, 2010) se ocupa, en sus artículos del 164 al 171, de regular la figura del Comisario y sus responsabilidades. En el artículo 164 le asigna la vigilancia de las sociedades anónimas, y dice que esta función la pueden ejercer los socios o personas extrañas a la sociedad.

Facultades y obligaciones de los Comisarios

El artículo 166 de la Ley en mención le entrega las facultades y las obligaciones a los Comisarios enumeradas una a una y de forma específica, entre ellas se encuentran la de exigir a los administradores información mensual que incluya al menos, un estado de situación financiera y un estado de resultados; puede además, convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias cuando lo considere necesario; asistir a las sesiones del Consejo de Administración y a las Asambleas de accionistas, con voz pero sin voto y, en general vigilar sin límites y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad.

En virtud de las funciones que le impone la ley, debe realizar un examen de operaciones, documentos y de todas las evidencias que le permitan efectuar la vigilancia de la sociedad y rendir el dictamen correspondiente con suficiente fundamentación. Debe rendir anualmente a la Asamblea General de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración, el cual deberá incluir su opinión sobre si las políticas y criterios contables y de información son adecuados y han sido aplicados



en forma consistente y si la información refleja la situación financiera y los resultados en forma veraz y suficiente

El Comisario puede, además, por facultad expresa que le entrega el artículo 155 de la ley en comento, nombrar en forma provisional al administrador o administradores cuando a este o estos le sean revocados los nombramientos o cuando el administrador falte por muerte o por cualquier otra causa. Es claro entonces, que la función del Comisario es de suma importancia dentro del ente societario, direccionada, eso sí, a la vigilancia de esta.

Otra de las funciones que le entrega la Ley los Comisarios, consiste en recibir las denuncias que pudieran llegar a tener los accionistas de hechos que se consideren irregulares en la administración. Los Comisarios tienen la obligación de mencionar las denuncias recibidas en sus informes a la Asamblea General de Accionistas y formular las consideraciones y recomendaciones que estimen pertinentes.

¿Quiénes pueden ser Comisarios?

La ley en mención en su artículo 165, estipula quienes no pueden ser Comisarios y básicamente los reduce a tres incisos

- Los que conforme a la Ley estén inhabilitados para ejercer el comercio
- Los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un veinticinco por ciento del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un cincuenta por ciento.

Los parientes consanguíneos de los Administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

En ese orden de ideas, todas las personas pueden ser Comisarios, siempre que no estén incursas en los incisos señalados. No se mencionan las calidades profesionales del Comisario lo cual nos lleva a con-

cluir que en México no se exige profesión alguna para desempeñarse como tal. No obstante, lo anterior, el artículo 169 dice que el Comisario podrá apoyar su trabajo en técnicos o profesionales independientes contratados por él, bajo su dirección y dependencia. En la práctica es muy común que este cargo se le asigne a un Contador Público.

Responsabilidad de los Comisarios

La responsabilidad de los Comisarios es, de acuerdo a lo que se desprende de la ley comentada, únicamente con la sociedad mercantil de la cual hace parte en relación con las funciones propias del cargo. La responsabilidad penal podría configurarse en caso de que sea denunciado por un delito tipificado dentro de las leyes penales correspondientes.

En cuanto a la responsabilidad fiscal solidaria del Comisario, es destacable el hecho que la ley no le otorgue este tipo de responsabilidad, así se desprende del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (Honorable Congreso de la Unión de México, 2009), el cual enuncia a cada uno de los responsables fiscales pero no contempla dentro de sus incisos responsabilidades de tipo fiscal para los Comisarios.

En ese sentido la jurisprudencia ha destacado en forma precisa que los Comisarios no tienen responsabilidades fiscales solidarias emanadas de sus funciones dentro de las sociedades mercantiles. Así se desprende de la tesis XV.2o.2A, segundo tribunal colegiado del décimo quinto circuito (Tribunales Colegiados de Circuito, 1996) donde se manifiesta que las personas que ejercen como Comisarios en las sociedades mercantiles no son responsables solidarios en materia fiscal de las sociedades donde se desempeñan pues sus funciones son únicamente de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran.

Ecuador

Aquí, la figura de fiscalización y control societario es el Comisario, con extremada similitud con las leyes mexicanas que regulan esta figura. Está legalmente instaurada mediante la Ley de Compañías (Honorable Congreso Nacional, 1999) a partir del artículo

274, el cual le otorga derecho ilimitado de inspección y vigilancia sobre todas las operaciones sociales, sin dependencia de la administración y en beneficio de la compañía. Son designados por la Junta General para periodos de un año, pero pueden ser reelegidos indefinidamente.

Todas las personas, sin que existan requisitos específicos de idoneidad profesional o de otra índole, pueden ser Comisarios a excepción de lo dispuesto por el artículo 275 que expresa que no pueden desempeñar esta función quienes estén incurso en alguna de las siguientes situaciones:

1. Las personas que estén inhabilitadas para el ejercicio del comercio;
2. Los empleados de la compañía y las personas que reciban retribuciones, a cualquier título, de la misma o de otras compañías en que la compañía tenga acciones o participaciones de cualquier otra naturaleza, salvo los accionistas y tenedores de las partes beneficiarias;
3. Los cónyuges de los administradores y quienes estén con respecto a los administradores o directores dentro del cuarto grado civil de consanguinidad o segundo de afinidad;
4. Las personas dependientes de los administradores; y,
5. Las personas que no tuvieren su domicilio dentro del país.

La ley le atribuye y obliga a los comisarios la fiscalización de la administración de la compañía, en todas sus partes. Entre otras obligaciones, están las de exigir a los administradores la entrega de un balance mensual de comprobación, examinar en cualquier momento y una vez cada tres meses, los libros y documentos, además de revisar el estado de situación financiera y el estado de resultados.

También deben convocar a juntas generales de accionistas y asistir a estas con voz informativa. Vigilar en cualquier tiempo las operaciones de la compañía, pedir informes y proponer motivadamente la remo-

ción de los administradores. Igualmente debe presentar a la junta general las denuncias que reciba acerca de hechos censurables de la administración.

En ese orden de ideas y de acuerdo con lo anterior, el Comisario ecuatoriano que ejerce las funciones de fiscalización y control societario, no requiere de una profesión específica, pero sí de conocimientos previos especializados, contables, financieros y administrativos, para su desempeño dentro de la sociedad mercantil.

La responsabilidad del Comisario está limitada, para con la sociedad mercantil, al cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos le impongan. Es de suma importancia que, de acuerdo con las normas legales, no tendrán responsabilidad personal por las obligaciones de la compañía, ni en materia fiscal u otras relacionadas, es decir, no responde ante terceros por ninguna situación contraria a la legalidad en la cual pudiera llegar a enmarcarse la sociedad a la cual presta sus servicios.

Sin embargo, una responsabilidad de los Comisarios está derivada de la Ley de compañías y tiene que ver con la obligación de informar oportunamente a la Superintendencia de Compañías sobre las observaciones que formularen y les fueren notificadas. En este caso, el Estado le impone tareas y obligaciones al Comisario de forma directa, so pena de ser sancionado pecuniariamente si no cumple con esta obligación.

Argentina

En este país está instituida la Sindicatura como órgano permanente de fiscalización y control de las sociedades comerciales y es desarrollada por uno o varios síndicos elegidos por los socios en la asamblea de la sociedad. Está regulada por la Ley 19550 de Sociedades Comerciales LSC, (Ministerio de Educación y Justicia, 1984) en sus artículos 284 al 298 donde se establecen los deberes y las facultades que tiene y que debe cumplir el Síndico societario. La ley en mención designa directamente, sólo a los abogados y contadores públicos para desempeñar las funciones como Síndico; También a sociedades civiles constituidas solamente por estos



profesionales y les exige que su domicilio esté en territorio argentino

Entre las atribuciones y deberes que tiene el síndico dentro de la sociedad comercial se encuentran las de fiscalizar la administración de la sociedad revisando los libros al menos cada tres meses, o siempre que lo crea conveniente. Además, debe verificar en igual forma y periodicidad la disponibilidad de títulos valores y velar por el cumplimiento de las obligaciones societarias

Otras atribuciones se refieren a la presentación de informes con fundamento en la situación financiera y económica de la sociedad, con dictamen propio de los balances y estados de resultados. Puede también, convocar asambleas extraordinarias cuando lo considere necesario o convocar la asamblea ordinaria en caso de que no sea convocada por la dirección de la sociedad

Debe, además, vigilar que los órganos sociales den cabal cumplimiento a la ley y los estatutos y a las decisiones de la asamblea. Adicionalmente investigará las denuncias que formulen los socios con derecho a ello, expresando ante la asamblea las consideraciones relacionadas con la situación investigada.

El síndico puede ser removido de su cargo por la Asamblea en cualquier tiempo y sin presentar razones o dar explicaciones. En tanto que no puede renunciar a sus funciones, pues aunque la Ley de Sociedades Comerciales no contempla la renuncia de este funcionario, si lo hace la llamada Ley de concursos y quiebras Ley 24522 (Senado y Cámara de la Nación Argentina, 1995) en su artículo 255 que plantea la irrenunciabilidad del síndico de las designaciones que le correspondan, salvo causa grave que impidan su desempeño.

En cuanto a la Sindicatura como Órgano de la Sociedad comercial, destacamos lo que al respecto señala Lauletta, (2013) quien dice, basado en la Ley de Sociedades Comerciales, que la Sindicatura es una dependencia de fiscalización permanente pero no esencial. Permanente porque las funciones se deben cumplir mientras exista la sociedad, sin que exista una convocatoria y tampoco un periodo

estipulado. No es esencial puesto que la misma Ley de Sociedades Comerciales, en su artículo 283 estipula que la Sindicatura puede reemplazarse por una auditoría anual, siempre que se cree un Consejo de vigilancia.

Con relación al Consejo de vigilancia, la misma Ley de Sociedades Comerciales le otorga funciones específicas que incluyen la fiscalización de los administradores, examen de la contabilidad, revisión de contratos aun cuando la administración de la sociedad tenga la facultad para realizarlos sin restricciones, convocar a asamblea cuando lo crea necesario, elegir la junta directiva, presentar a la asamblea las observaciones sobre estados financieros, entre otras.

En ese orden de ideas podríamos decir que el Consejo de vigilancia cumple tareas de vigilancia, pero también tareas administrativas que van, en mi opinión en contra vía de la filosofía fiscalizadora. Llama la atención que los profesionales del derecho sean designados como síndicos cuando no tienen la formación ni la facultad para, por ejemplo, dictaminar estados financieros, atribución que está contemplada en el numeral 5 del artículo 294.

Las sanciones contempladas para los síndicos están descritas en el artículo 302 en el inciso 3 de la Ley General de Sociedades LGS, consistentes en multas las cuales se tasarán de acuerdo con la gravedad de la infracción. Además, la Resolución Técnica No. 45 (Federación Argentina de Consejeros Profesionales de Ciencias Económicas, 2016), describe de forma pormenorizada las funciones, obligaciones y sanciones para el síndico societario.

Venezuela

En el territorio venezolano está instituida la figura del Comisario mercantil mediante el artículo 287 del Código de Comercio (Congreso de la República de Venezuela, 1955) nombrados para que informen a la asamblea sobre la situación de la sociedad, sobre el balance y sobre las cuentas y los informes que debe presentar la administración, haciendo énfasis en que sí el Comisario no revisa con antelación la información, ésta no tendrá ninguna validez.

El artículo 309 del citado Código, le entrega a los Comisarios un derecho ilimitado de inspección y vigilancia sobre todas las operaciones de la sociedad. Pueden examinar los libros, la correspondencia y, en general, todos los documentos de la compañía. Las obligaciones de los Comisarios están fundamentadas en el Código en comento y están descritas de la siguiente manera:

1. Revisar los balances y emitir su informe.
2. Asistir a las asambleas.
3. Desempeñar las demás funciones que la Ley y los estatutos les atribuyan y, en general, velar por el cumplimiento, por parte de los administradores, de los deberes que les impongan la Ley, la escritura y los estatutos de la Compañía

A la Asamblea le compete ejercer las acciones contra los administradores por los hechos de los cuales sean responsables, tarea esta que delegan en los Comisarios, quienes deben, además, recibir las denuncias que formulen los socios contra los administradores por hechos que sean censurables dejando constancia del recibo de la denuncia para ser informada a la asamblea en la próxima reunión ordinaria o, si lo consideran necesario por lo grave de las denuncias, convocar a una asamblea extraordinaria para decidir sobre la misma.

El Comisario es elegido en asamblea ordinaria sin que se exija, mediante el citado código, ningún requisito adicional, de idoneidad como tampoco contempla temas de inhabilidad ni prohibiciones de ninguna índole. En ese sentido, cualquier persona podía desempeñarse como Comisario, aunque se evidencia que debí tener conocimientos puntuales, financieros y contables, para poder desarrollar sus funciones a cabalidad, pues una de sus obligaciones es la de revisar balances y emitir informes.

La ley que regula la profesión del Contador Público o Ley de ejercicio de la Contaduría Pública (Congreso de la República de Venezuela, 1973) en el inciso g) de su artículo 6, le entrega la responsabilidad al Contador de certificar el informe del Comisario de las sociedades de capital cuando así sea solicitado

por los accionistas, sin embargo no se le entrega a los profesionales contables en exclusiva, las tareas del Comisario.

Más adelante, mediante la Ley de Ejercicio de la Profesión de Licenciado en Administración (Congreso de la República de Venezuela, 1982) en el artículo 8 literal N, se entregan las funciones de Comisario a los Licenciados en Administración, a los profesionales de la Economía y de la Contaduría Pública. A partir de ese momento son estos profesionales quienes pueden ejercer como Comisarios en las sociedades mercantiles venezolanas.

Tomando como base la Ley enunciada en el párrafo anterior, las Federaciones de Colegios de Licenciados en Administración, de Economistas y de Contadores Públicos de Venezuela, dictan las normas interprofesionales para el ejercicio de la función de comisario (Federaciones de Colegios de Licenciados en Administración, 1987) las cuales regulan, ahora sí, de forma explícita, la figura del Comisario en todo su contexto.

En relación con las sanciones a los Comisarios, estas vienen descritas en esta normatividad, tomando como referencia diferentes leyes tales como la Ley contra la corrupción, Ley de mercado de capitales, Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras, entre otras, y van desde sanciones monetarias hasta penas privativas de la libertad de hasta diez años, lo cual hace que el desempeño de esta labor de fiscalización deba ser realizada con la mayor diligencia y cuidado profesional.

Colombia

La Revisoría Fiscal es, en este país, la figura encargada de la fiscalización de las empresas dedicadas a alguna actividad comercial, industrial, de servicios o de entidades sin fines de lucro que se desarrollen dentro del territorio colombiano. Esta disciplina es acompañante de la contabilidad en todas las etapas de la historia y busca, fundamentalmente el desarrollo de las entidades, además, de la conservación y salvaguardia de estas.



En palabras de Machado & López (2006) citado por Milena Castro, Anyela Fernández, (2015) conceptualizan que la Revisoría Fiscal: “Es una institución que nace como respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad.”

Y continúan diciendo, refiriéndose a lo dicho en el párrafo anterior: “En esta definición, queda claro que la Revisoría Fiscal atiende una necesidad social como lo es el hecho de ofrecer confianza en el manejo de la información importante de las empresas, y ello, obliga a que estos profesionales tengan un nivel de conocimiento especializado y/o actualizado.”

En el Pronunciamiento No. 7 (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1994) se definió a la revisoría fiscal como:

un órgano de fiscalización 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 señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

Fuerza comprender, en palabras de Bermúdez, (1996) que la revisoría fiscal a más de una institución legal, es una realidad polifacética que, aunque normalizada, no está contenida íntegramente en el derecho positivo.

Sin embargo, en la Orientación Profesional (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008) se deja claro que en las disposiciones existentes sobre revisoría fiscal no se encuentra una definición precisa ni un marco conceptual, ni tampoco un modelo instrumental apropiado, se presentan diversos criterios que llevan a confundir el ejercicio de la revisoría fiscal con el ejercicio de la auditoría.

Teniendo en cuenta lo anterior y para subsanar las falencias anunciadas en el párrafo anterior, el Consejo Técnico en la Orientación Profesional referenciada, entrega una definición amplia consecuente con las realidades de esta disciplina profesional, en los siguientes términos:

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

Con el propósito de contribuir a la confianza pública, la Revisoría Fiscal se fundamenta en el interés público y en la necesidad que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y, la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.

Por tanto, tiene la obligación de rendir cuentas ante las autoridades pertinentes y ante la asamblea, junta general de socios o máxima autoridad del ente económico, nunca ante el gerente o los administradores, pues estos, lejos de ser sus superiores, por el contrario, son sujetos pasivos de su vigilancia.

Así las cosas, se puede definir también la Revisoría Fiscal, como una Interventoría Integral de carácter general, que, con sujeción a la ley, examina el ente económico con sus operaciones decisiones y contratos, para emitir un informe contentivo de su juicio profesional con base en la evidencia y los hallazgos encontrados.

En otro orden de ideas, se puede afirmar que el Revisor Fiscal, dadas las connotaciones expuestas puede entenderse como un Fiscal Empresarial o un Interventor Integral con poder de sindicar conductas y comportamientos.

Marco normativo

En cuanto al trasegar legal de esta figura de control y fiscalización a través de los años, se des-

tacan entre múltiples regulaciones, la Ley 58 de 1931 (Congreso de Colombia, 1931) por la cual se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas, en donde se hace mención del Contralor o Revisor Fiscal como una sola figura de control y fiscalización, enunciando las inhabilidades en su artículo 26, las cuales corresponden a la imposibilidad de ser propietario de acciones de la sociedad ni estar ligado por vínculos familiares con el Gerente o algún miembro de la administración, ni con el funcionario o empleado que tenga funciones de caja o manejo de dinero ni tampoco con el Contador.

En los artículos 40 y 41 de la misma Ley, los hace solidariamente responsables para con la sociedad, para con cada uno de los accionistas y los acreedores de los daños que causen por negligencia o violación del cumplimiento de sus deberes, o por faltar voluntariamente a esos deberes que le imponen las funciones respectivas.

En 1935, la Ley 73, (Congreso de Colombia, 1935) en su artículo 6 dispuso que todas las sociedades tendrían de forma obligatoria un Revisor Fiscal con su respectivo suplente y, además, le entregó funciones específicas las cuales tomo al pie de la letra por su trascendencia:

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, y comprobantes de las cuentas.
- b) Verificar el arqueo de caja por lo menos una en la semana.
- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia.
- d) Examinar los balances y demás cuentas de la compañía.
- e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos y con las disposiciones de la asamblea general y de la Junta directiva.

- f) Dar oportunamente cuenta, por escrito, a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y el gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía.
- g) Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y
- h) Las demás que le imponga la asamblea general de accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.

La normatividad reguladora de la figura fiscalizadora sufre varias modificaciones pero es hasta 1990 cuando, a través de una reforma profunda que se le hace al estatuto del contador público mediante la Ley 43 (Congreso de Colombia, 1990), se clasifica a la revisoría fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable, estableciendo el código de ética y se enunciaron nuevas inhabilidades para ejercer como revisor fiscal.

Pero vamos más allá, y nuevamente el Estado mediante la Ley 1474 o Estatuto Anticorrupción, (Presidencia de la República de Colombia, 2011) modifica la Ley 43 de 1990 y obliga, ahora sí directamente, al revisor fiscal en los siguientes términos:

...adiciónese un numeral 5 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así: Los revisores fiscales tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la Administración Pública, un delito contra el orden económico y social o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el revisor fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales." (el subrayado es nuestro)



De esa forma y, a través de la Ley, se le quitaba al revisor fiscal uno de los argumentos más sólidos que tenía para protegerse, mediante la invocación del secreto profesional, de la omisión de denuncias de actos indebidos o de corrupción que conociera en el ejercicio de las funciones relacionadas con su cargo.

Consideraciones finales

En ese orden de ideas, es sin duda, el revisor fiscal, la figura con responsabilidades y funciones más allá, de las posibilidades reales de control y fiscalización empresarial. Podría resultar inviable que el profesional cumpliera con los preceptos legales toda vez que le imponen por medio de la Ley, el examen total de todas las operaciones de la compañía, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios, y comprobantes de las cuentas, funciones estas que requieren dedicación permanente, concepto que riñe con el alcance de la auditoría, toda vez que ésta se practica de manera selectiva y aleatoria.

Luego de estudiar las diferentes estructuras fiscalizadoras y de control de las sociedades mercantiles en Latinoamérica, podemos concluir que esta figura tiene particularidades notorias en cada uno de los países referenciados. Básicamente está concebida como la entidad que debe controlar y fiscalizar cada una de las transacciones que realiza la sociedad para de esa forma asegurar que se mueve dentro de parámetros de legalidad que garantizan a los socios, a terceros y al Estado, el aseguramiento de los recursos con apego a las normas instituidas para tal fin.

Tiene denominaciones diversas, pero funciones análogas en cada una de las naciones anotadas y, al responsable de ejecutar esas funciones, en algunos casos, se le exige requisitos especiales para desempeñar el cargo. El componente profesional no es obligatorio en todos los países y donde sí lo es, la profesión con mayor influencia es la contaduría pública.

La responsabilidad en la mayoría de los casos es frente a la misma sociedad y sus socios constituidos en Asamblea, quienes tienen la potestad de sancionar a quienes desempeñen funciones fiscalizadoras de forma inadecuada o sin apego a la Ley. Las sanciones son diversas y pueden ser administrativas,

civiles e incluso, sanciones penales si se llegara a configurar delito en la actuación del responsable.

En Colombia, además de todo lo anterior, el revisor fiscal que es la figura de fiscalización y control societario debe realizar, una auditoría integral lo cual equivale a realizar auditorías de corte financiero, auditoría sobre el control interno y de cumplimiento de leyes y normas, externas e internas. Las externas que tienen que ver con múltiples normas que exigen información, a través de entidades y superintendencias de control del Estado, relacionadas con la fe pública y otro sinnúmero de funciones.

No siendo suficiente lo anterior, tiene la obligación legal de informar a las autoridades competentes de cualquier situación, anómala o irregular, que se llegase a presentar en la sociedad para la cual trabaja so pena de ser sancionado. Es decir, el revisor fiscal debe ir más allá de lo que atañe a sus deberes de fiscalización y control societario, lo cual lo coloca en un riesgo real e inminente.

En cuanto al secreto profesional que es para muchos profesionales de distintas disciplinas una salvaguarda para el debido ejercicio de su profesión, no aplica para el contador público en relación con las situaciones propias de sus tareas como revisor fiscal, puesto que, en palabras de la Corte Constitucional "ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares, del cual deber no puede relevarlo el hecho de que para cumplirlas cabalmente deba ser un profesional de la contabilidad"

Queda pues, el revisor fiscal en una situación preocupante pues, sin ser funcionario del Estado debe trabajar para el Estado ad honorem y, aun así, las fallas de cualquier tipo le serán cobradas sin miramiento alguno. Como contraparte, desde la empresa a la cual le presta sus servicios de fiscalización y control, la cual paga por esos servicios, también le exigen que su trabajo esté direccionado a mostrar lo que sea conveniente para el ente societario.

Referencias

Arturo Rodríguez & Jesús Ramírez. (2003). El control y la Revisoría Fiscal en su contexto histórico. *Revista Panorama Económico*.

- Bermúdez, H. (1996). MARCO CONCEPTUAL DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA. *Un Aporte de Citas y Reflexiones Para Su Construcción*.
- Congreso de Colombia. (1931). Ley 58 de 1931. *Diario Oficial No. 21.684 Del 8 de Mayo de 1931*.
- Congreso de Colombia. (1935). Ley 73 de 1935. *Diario Oficial No. 23.075 de 3 de Enero de 1936, 1988(Diciembre 20), 7-8*.
- Congreso de Colombia. (1990). Ley 43 de 1990, 1990(Diciembre 13), 21.
- Congreso de la República de Venezuela. (1955). Código de Comercio. *Gaceta N° 475 Extraordinaria Del 21 de Diciembre de 1955*. Retrieved from <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/ve/ve029es.pdf>
- Congreso de la República de Venezuela. (1973). Ley de ejercicio de la Contaduría Pública. *Gaceta Oficial de La República de Venezuela No. 30.273, 204-205*.
- Congreso de la República de Venezuela. (1982). Ley de Ejercicio de la Profesión de Licenciado en Administración. *Gaceta Oficial N° 3.004 Del 26 de Agosto de 1982*.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1994). Pronunciamiento No. 7 Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Orientación profesional - Ejercicio profesional de la revisoría fiscal.
- Federación Argentina de Consejeros Profesionales de Ciencias Económicas. (2016). RESOLUCIÓN TÉCNICA N ° 45 "Normas sobre la actuación del contador público como síndico societario".
- Federaciones de Colegios de Licenciados en Administración, E. y C. P. (1987). Normas interprofesionales para el ejercicio de la función de comisario. *Jornadas de Actualización de Las Normas Interprofesionales Para El Ejercicio de La Funcion de Comisario, (Secp 6)*.
- Honorable Congreso de la Unión de México. Código Fiscal de la Federación (2009).
- Honorable Congreso de la Unión de México. (2010). Ley General De Sociedades, 1-41.
- Honorable Congreso Nacional. (1999). Ley de compañías, 1-109. Retrieved from <http://181.198.3.74:10039/wps/wcm/connect/77091929-52ad-4c36-9b16-64c2d-8dc1318/LEY+DE+COMPAÑIAS+act.+Mayo+20+2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=77091929-52ad-4c36-9b16-64c2d-8dc1318>
- Lauletta, F. (2013). El contador público como síndico de sociedades comerciales. *Revista Atenea de La Universidad de La Marina Mercante*.
- Milena Castro, Anyela Fernández, C. B. (2015). La importancia de la Revisoría Fiscal en Colombia. *Dictamen Libre, 16 : Pp. 71 - 80 | Edición No. 16 | Enero - Junio 2015, (16), 71-80*. Retrieved from <http://incenta.com/es/blog/analitica-de-datos-en-colombia/>
- Ministerio de Educación y Justicia. (1984). *Ley de Sociedades Comerciales LSC Ley 19550*.
- Paladino, J. L. (2014). Algunas consideraciones sobre la incompatibilidad del síndico societario para comportarse al mismo tiempo como contador certificante o auditor de los estados contables de sociedades anónimas cerradas o de familia. *RED Sociales, 61-93*.
- Parra, E. (2017). Ejercicio de la revisoría fiscal en la actualidad, 1-31.
- Presidencia de la República de Colombia. (2011). *Estaduto Anticorrupción Ley 1474 de 2011*.
- Senado y Cámara de la Nación Argentina. Ley de Concursos y Quiebras LCQ Ley 24522 (1995).
- Tribunales Colegiados de Circuito. (1996). Responsabilidad solidaria en materia fiscal. *Semanario Judicial de La Federación y Su Gaceta. Tomo III, Febrero de 1996, Pág. 421, 203223*.

