

## LA REVISORÍA FISCAL: ¿CONTROL DE FISCALIZACIÓN O AUDITORÍA?...¿O LAS DOS?

Daniel Sarmiento Pavas

Docente de la Facultad de Contaduría Pública  
Contabilidad Financiera III

Mucho se ha hablado acerca de la función de la revisoría fiscal como institución de fiscalización. Mucha tinta ha corrido tratando de explicar su naturaleza, sus fuentes, su importancia, sus diferencias fundamentales con la auditoría externa, etc.

Son muchos los intentos, especialmente en los últimos cuatro años, para modificar la reglamentación que rige la revisoría fiscal y que, en buena medida, se cimienta en las primeras regulaciones emitidas en los años treinta.

Sin embargo, pocas veces se menciona un problema de enfoque que es, a mi parecer, el origen de buena parte de los malos entendidos, contradicciones y conflictos en torno a esta institución.

La forma como se concibió originalmente la revisoría fiscal se refleja en los términos usados en las normas que la reglamentan, los cuales han resistido incólumes el paso del tiempo, a pesar de que el mundo de los años 30, cuando ni siquiera había ocurrido la segunda guerra mundial y el mundo aún no salía de la gran depresión, era infinitamente diferente del mundo actual, marcado por el impresionante avance tecnológico, la inmediatez de la comunicación y la globalización sin freno.

Al repasar un poco las condiciones que rodearon las primeras menciones de la revisoría fiscal, queremos mostrar el vínculo existente entre la concepción de control bajo la cual se concibió esta figura y el ejercicio actual, con clara injerencia estatal.

Quiero empezar haciendo referencia a algunos pronunciamientos oficiales sobre el control ejercido por el revisor fiscal:

“El control de fiscalización que encarna la revisoría fiscal, *no puede ser posterior* puesto que perdería su razón de ser, su propia esencia”<sup>1</sup>.

“... Evidentemente, la labor de *control* efectuada por el revisor fiscal *se caracteriza por ser posterior* sin que lo anterior signifique, que no está en condiciones de denunciar las irregularidades que detecte en relación con los hechos ya cumplidos”<sup>2</sup>.

“El adecuado cumplimiento de las labores previstas en el artículo 207 del Código de Comercio, supone en el revisor fiscal por lo menos el cumplimiento de las normas de auditoría que contienen las reglas básicas que él mismo debe seguir en la realización de su trabajo”.

“En consecuencia, para evidenciar el adecuado cumplimiento de sus funciones, a más de los resultados de su labor, *deberá tenerse en cuenta la observancia de las normas de auditoría generalmente aceptadas*, las que fueron definidas y clasificadas en el artículo 7.º de la Ley 43 de 1990, y ampliadas por el pronunciamiento n.º 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública...”<sup>3</sup>

“... este despacho considera necesario aclarar que *no se ajustan* en su integridad a las disposiciones del Código de Comercio los dictámenes en los que se contemplan algunas de las siguientes previsiones:

“... b. *Pretender aplicar a la labor del revisor fiscal las normas de auditoría generalmente aceptadas*: tal situación conllevaría a afirmar que la labor de los primeros (*sic*) no sería asidua, oportuna y permanente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 207 del Código de Comercio, sino que la ejecución de las mismas se llevaría a cabo en dos (2) oportunidades durante el ejercicio contable si recordamos que el trabajo de auditoría se efectúa en forma temporal a través de las llamadas “preliminar” y “final”<sup>4</sup> (cursivas fuera de texto).

No sería raro encontrar conceptos técnicos contradictorios, si no fuera porque las contradicciones provienen de la misma fuente. En el primer caso, de la Junta Central de Contadores y en el segundo, de la Superintendencia Bancaria.

1. Circular Conjunta n.º 122 SNS n.º 036 JCC (21 de septiembre de 2001).
2. Concepto 12 JCC, 16 de noviembre de 1994.
3. Circ. Ext. 007 /96, Superbancaria Título 1 -Aspectos generales. Capítulo III -Órganos de administración, dirección y control. 4.13 Normas de auditoría generalmente aceptadas.
4. Circ. Ext. 007/96, Superbancaria Título 1 -Aspectos generales. Capítulo III -Órganos de administración, dirección y control 3.1.2 Precisiones relativas al dictamen.

¿Porqué ocurren estas contradicciones, amén de otras más que podríamos mencionar, pero que no incluimos por no alargar demasiado este texto?

Revisoría fiscal: ¿sopa de letras?

El término revisor fiscal proviene de dos palabras que se usaron de manera separada en Colombia en un comienzo.

### *Un poco de historia del revisor*

En cuanto al término revisor, sus primeros usos en nuestro país parecen provenir del ámbito legal.

En efecto, la primera ley de la que tengamos conocimiento que menciona la función de revisor es la Ley 70 de 1913, que en el artículo 17 creó la figura del revisor de la junta de conversión, ente creado a su vez por la Ley 69 de 1909, con el ánimo de organizar el desorden sobre la circulación de billetes y monedas que existía entonces, entre otras funciones monetarias.

El revisor de la junta de conversión era un funcionario de alto rango, puesto que su nombramiento era hecho directamente por el Presidente de la República, de terna presentada por la Cámara de Representantes. Algunas de las funciones que tenía a cargo este revisor eran:

Examinar mensualmente las cuentas y las existencias de billetes y monedas en poder de la junta.

Efectuar mínimo una visita mensual a la junta para “examinar las operaciones, libros, correspondencia y disposiciones de la junta” y hacer además un arqueo de caja.

Solicitar al presidente de la junta, o a cualquiera de sus miembros, los informes que considerara necesario para cumplir sus funciones.

Hacer a la junta todas las observaciones y proponer las medidas que estimara convenientes.

Es curioso que incluso la norma le decía a este funcionario cómo efectuar su trabajo. El numeral 4 le asigna la función de efectuar dos visitas semanales a la junta, aparte de la mensual ya mencionada. En la primera, debía examinar los libros principales y en la segunda, cruzarlos con los auxiliares.

En cuanto a informes, debía presentar al inicio de la legislatura uno que contenía las observaciones que hubiera hecho “en cuanto a la marcha de los negocios a cargo de la junta”<sup>5</sup>.

No puede desconocerse el tremendo parecido de las funciones citadas con las atribuidas posteriormente por la ley al revisor fiscal.

Más tarde, en la Ley 17 de 1925, aparece nuevamente el término revisor, pero esta vez relacionado con el sector privado, dejando entrever que se trata de un funcionario de alto rango con funciones de control.

Esta ley fue una de las primeras reformas hechas a la Ley 25 de 1923, constitutiva del Banco de la República, expedida como resultado de la Misión Kemmerer. Como en la junta del banco había miembros representantes del sector privado, esta norma buscaba puntualizar sobre las condiciones que debían tener tales directores. Su artículo primero disponía en el inciso 2.º:

*“Base primera. Los miembros de la Junta Directiva del Banco de la República que con el carácter de hombres de negocios, agricultores o profesionales, eligen los accionistas de las clases B y C, deberán ser personas que al tiempo de la elección estén ocupadas habitualmente en la agricultura, el comercio o alguna otra actividad industrial y no podrán ser empleados públicos, gerentes, directores, empleados, revisores o accionistas de otros bancos salvo que en este último caso, a juicio del superintendente bancario, las acciones poseídas sean de tan poco valor que no den al dueño de ellas interés de importancia en el respectivo banco”* (cursiva fuera de texto).

Como resulta del contexto, se observa que aunque no estaba regulada la figura, los revisores de los bancos eran funcionarios de control de alto nivel.

A propósito, es evidente la injerencia que tuvo el sector bancario en el surgimiento de la figura del revisor fiscal. Nótese que los dos casos citados están relacionados con este sector y la primera reglamentación sobre la función también lo está.

Como prueba de ello, podemos mencionar que el proyecto que luego se convirtió en la Ley 58 de 1931, por la cual se creó la Superintendencia de Sociedades

5. Leyes expedidas por el Congreso Nacional en su legislatura de 1913. Bogotá, Imprenta Nacional, 1938.

Anónimas, y que constituye la primera mención específica del revisor fiscal, fue preparado por la Superintendencia Bancaria<sup>6</sup>.

Recordemos que aunque la ley fue emitida en 1931, debido a intereses particulares, en especial de los comerciantes<sup>7</sup>, fue suspendida indefinidamente mediante el artículo 88 de la Ley 134 del mismo año.

En 1936 se intentó en un proyecto derogar el mencionado artículo, pero ante el rechazo gremial de las cámaras de comercio y otros entes, se resolvió aplazar la vigencia de la Ley 58 hasta el 1.º de septiembre de 1937. Así ocurrió mediante el artículo 15 de la Ley 128 de 1936. Proyectos posteriores trataron de declarar la suspensión indefinida de la ley, pero su reglamento fue aprobado con el Decreto 1984 de octubre de 1939.

Por estas razones, aunque la Ley 58 de 1931 constituye la primera norma que reglamenta parcialmente el ejercicio de la revisoría fiscal, ésta vino a ser regulada por la Ley 73 de 1935, que reformó el Código de Comercio, lo que convirtió aquella norma en complementaria de ésta.

En consecuencia, era la Superintendencia Bancaria la que tenía el control sobre las sociedades anónimas. Así se puede corroborar en el Decreto 953 de 1936, que obligaba a las sociedades anónimas a enviar copias de sus balances a la Superintendencia Bancaria.

Ahora hablemos un poco del término fiscal.

## Acerca de la fiscalización

La palabra fiscalización es muy frecuente en nuestro medio para referirse al control societario, aunque ninguna norma la ha definido.

El diccionario define la palabra fiscalizar como “Averiguar o criticar y traer a juicio las acciones u obras de otro”<sup>9</sup>. Esta definición implica una actividad de vigilancia muy cercana al sujeto evaluado.

6. JORGE URIBE MÁRQUEZ (comp.). *Historia de las leyes*, Legislatura de 1931, t. XXVI Bis., Bogotá, Imprenta Nacional, 1940.
7. JOSÉ IGNACIO NARVÁEZ. “Evolución del control estatal sobre las sociedades comerciales”, en *Estudios y conceptos mercantiles. Evolución de la sociedad anónima en Colombia*, Bogotá, Librería del Profesional, 1983.
8. FRANCISCO JOSÉ RIVAS G. *Régimen legal de las sociedades anónimas*, Bogotá, Edit. Librería Voluntad, 1940.
9. *Diccionario Planeta de la Lengua Española*, Bogotá, Ediciones Lerner, 1990.

Son las “acciones u obras” las que se juzgan en este caso, por lo cual, en el contexto empresarial, la fiscalización la podemos definir como un proceso de vigilancia y evaluación permanente de las actividades administrativas para establecer si estas se ajustan a las decisiones legales y a las expectativas de los dueños de la sociedad.

Como la fiscalización implica una actividad indagadora o investigadora, se ha pensado, en forma equivocada desde luego, que es una función de naturaleza exclusivamente judicial, cosa que no es exacta, puesto que no se necesita tal categoría para vigilar de cerca las acciones de otras personas.

Nótese que la acción fiscalizadora no tiene unos límites precisos, ni de modo ni de tiempo, ni de lugar. Lo importante es su persistencia. Por lo tanto, no importa cómo se efectúe, en qué momento se ejecute con respecto a la ocurrencia de los actos fiscalizados ni dónde se desarrolle.

Aunque la fiscalización del sector privado ha sido un interés permanente del Estado, esto no significa que dentro del mismo sector privado no haya existido interés en que se realice una fiscalización voluntaria. Claro que tradicionalmente la fiscalización se dio más en las entidades sin ánimo de lucro que en las empresas comerciales. Aún hoy vemos residuos de esta práctica en algunas actividades, como es el caso de las asociaciones de padres de familia, que siempre han nombrado un fiscal, sin que éste tenga, ni mucho menos, la connotación de revisor fiscal.

En conclusión, cuando se redactó la Ley 58 de 1931, se pensó en una figura que ejerciera un control social permanente para las sociedades anónimas. El término se originó por el uso previo de ambas palabras, aunque en un principio no fue muy clara la intención de usarlo como único nombre para esta labor. Así se desprende de la lectura de la Ley 58 de 1931, que usa indistintamente los términos revisor fiscal, revisor, fiscal y contralor.

En efecto el artículo 26 de la citada ley dice: “El contralor o revisor fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en ésta...”. En el inciso segundo del mismo artículo dice que: “El empleo de contralor es incompatible con cualquier otro empleo en la sociedad”.

Por su parte, el artículo 41 dice: “Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables...”<sup>10</sup>.

10. Leyes expedidas por el Congreso Nacional en su legislatura de 1931. Segunda Edición Oficial, Bogotá, Imprenta Nacional, 1945.

Para 1935 parece que ya había prevalecido el término revisor fiscal, pues en la Ley 73 de ese año ya se usa como único nombre para esta función.

## Dos modelos de control

En la segunda mitad del siglo XIX en Francia se efectuó una reforma profunda de la legislación comercial, instaurando un control de tipo fiscalización para las sociedades anónimas, modelo que se ve reflejado en nuestro caso en el Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá, emitido en 1869 e incorporado como Código Nacional en 1887 mediante la Ley 57 de ese año.

La tesis de que este modelo seguía los lineamientos del francés, se puede corroborar con la creación en el siglo XIX del *commissaire aux comptes*, instituido para proteger el capital de los inversionistas de las sociedades anónimas<sup>11</sup>. La ley de 1867 de ese país, atribuyó a estos comisarios de vigilancia, comisarios de cuentas o censores, la función de presentar un informe a la junta general sobre la situación de la sociedad y las cuentas entregadas por los administradores<sup>12</sup>.

El modelo francés fue adoptado no sólo en Colombia; también lo fue en Italia, Argentina, Suiza, España, México, Inglaterra, Ecuador, Chile y Venezuela, con nombres como comisario, inspector de cuentas y auditor, síndico y consejo de vigilancia<sup>13</sup>. Por esta razón, ha dado en llamarse modelo latino de control.

No es casual entonces que la citada Ley 57 de 1887, nombrara al fiscalizador de las sociedades anónimas comisario. Tampoco es casual que el ya mencionado artículo 620 de la misma ley, dispusiera la existencia de la junta de vigilancia para las sociedades en comandita por acciones, puesto que esta labor fiscalizadora, en un principio, se concibió no como una actividad desarrollada por un funcionario independiente sino de manera colegiada por los mismos accionistas designados para este fin.

Mientras esto sucedía en el caso francés, en Inglaterra se desarrollaba paralelamente la auditoría financiera. El término auditoría, derivado del latín

11. YANEL BLANCO LUNA. "La revisoría fiscal e instituciones similares en el contexto de América Latina", en XVI *Simposio sobre revisoría fiscal*, 1996, p. 2.
12. HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ. "Reflexiones sobre la técnica de interventoría de cuentas", en *Revista de Contaduría* Universidad de Antioquia, Medellín, marzo de 1991, p. 227.
13. YANEL BLANCO LUNA. Ob. cit., p. 3.

*audire* que significa oír, parece tener su origen en la edad media, dado que el funcionario que evaluaba las cuentas, realizaba su labor oyendo las liquidaciones<sup>14</sup>.

Hay evidencias de que en 1799 ya existían en Inglaterra firmas de contadores públicos, lo cual facilitó la aparición de la primera asociación profesional en Escocia en 1853<sup>15</sup>.

Un aspecto que incidió de manera importante en el desarrollo de la auditoría, fue el de la separación de la propiedad y la administración. Esta circunstancia hizo, por un lado, que los propietarios se preocuparan más por asegurarse de que no se estaban cometiendo fraudes en el manejo de sus empresas, en detrimento de su capital, y por otro, llevó a la práctica cada vez más frecuente en la banca y en las nacientes bolsas de valores, a solicitar la opinión de auditores sobre las cifras presentadas en los estados financieros como soporte para la solicitud de crédito o para la colocación de títulos<sup>16</sup>.

La influencia de este modelo fue, por obvias razones, determinante en Estados Unidos, cuyas primeras empresas nacen a comienzos del siglo XIX. La importancia que tomó el auditor externo fue muy grande, al punto de que la Legislación de Sociedades de 1844, requería que las empresas no solamente llevaran libros de contabilidad, sino que nombraran auditores<sup>17</sup>.

Tenemos entonces configurado el segundo modelo: uno orientado fundamentalmente a la corroboración de la veracidad de las cifras que soportan los estados financieros, aplicado de manera puntual y con clara orientación contable, dado en llamar modelo anglosajón.

Considerando que no puede existir la auditoría sin su objeto de evaluación, cual es la empresa, y teniendo en cuenta que empresa como tal no existió en el país antes de 1870, se puede concluir que los orígenes de la práctica y la reglamentación legal de la revisoría fiscal en el país, se dan cuando ya los dos modelos citados estaban suficientemente estructurados y reconocidos en el mundo.

14. LETICIA FERRANDO ALONSO y PABLO LAMORÚ TORRES. *Desarrollo histórico de la auditoría en el mundo*, p. 1.

15. HUMBERTO CUBIDES y otros. *Historia de la contaduría pública en Colombia siglo XX*, 3.ª ed., Fundación Universidad Central, 1999, p. 182.

16. *Ibíd.*, p. 149.

17. *Ibíd.*, 182.

## Revisoría fiscal: ¿para quién?

De lo observado podemos clasificar en tres grandes grupos los beneficiarios del trabajo del revisor fiscal: por un lado, los accionistas dueños de las empresas, interesados en garantizar el control sobre el capital invertido; por otro, el público en general, interés no originado en él mismo, sino en el Estado que busca su protección de los malos manejos empresariales en esta figura; finalmente, el propio Estado, que tiene muchas razones para aprovechar esta función, como ya lo veremos.

Claro que estos tres grupos de beneficiarios no estaban muy definidos en un principio. En un comienzo eran básicamente los dos primeros los que se podían identificar con facilidad. De hecho, si a la figura del revisor fiscal se le dio connotación legal en 1931, fue por el interés del Estado de proteger al público.

Esto no es una suposición del autor, sino un hecho ocurrido, que puede comprobarse con la exposición de motivos de la Ley 58 de 1931, que en uno de sus apartes decía:

“Algunos pueden hallar quizás exagerada esta intromisión de los poderes públicos en la fiscalización de las sociedades anónimas, pero se sostiene que ella es indispensable, porque donde quiera que el ensanche de actividades comerciales vincule a ellas extensos sectores de la sociedad, hay un interés general que defender y conjugar armónicamente con el interés privado”<sup>18</sup>.

En cuanto al interés del Estado, es tal vez este aspecto, desarrollado de manera paulatina y progresiva, el que más ha impulsado la permanencia de la revisoría fiscal en nuestro país.

Al echar un vistazo al control externo ejercido por el Estado a través de la historia en Colombia, es sorprendente la afinidad de términos y actividades definidas por las distintas normas para los entes de control con las dispuestas para la revisoría fiscal, circunstancia que de modo creciente, ha llevado a tratar la actuación del revisor fiscal como si fuera una extensión de las responsabilidades de las entidades de inspección y vigilancia estatales.

Ha sido justamente este hecho el que nos lleva a afirmar que el principal beneficiario de la revisoría fiscal ha sido el Estado, y más específicamente, los entes de control.

18. JOSÉ IGNACIO NARVÁEZ. Ob. cit.

La interpretación de las leyes se ha efectuado de tal manera que los entes de control puedan usar al revisor fiscal, en muchos casos, como un subterfugio para eventuales deficiencias en su acción de vigilancia, razón que explica las contradicciones entre ellos mismos, al tratar de fijar parámetros de medición que chocan con otras prácticas definidas por esas mismas entidades. Un detalle de este argumento lo veremos más adelante.

Considerando lo dicho, no fue la intención en un principio que el revisor fiscal fuera un experto en el tema contable ni que tuviera tanta responsabilidad para con el Estado.

Esto se refleja claramente en la redacción del artículo 46 de la citada ley, que disponía:

Autorízase a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de contadores juramentados, cuyas principales funciones serán las siguientes:

1. Revisar los balances y libros de contabilidad de las sociedades anónimas en los casos en que lo considere necesario la superintendencia...

Nótese que no hay vínculo directo ni relación inmediata entre esta figura y la del revisor fiscal, lo cual corrobora la tesis de que el control que se buscaba con éste no era en principio contable ni de fe pública, la cual, prácticamente comenzó a emitirse con la obligación de inscribir el nombramiento en las cámaras de comercio<sup>19</sup>. De lo contrario, estas funciones se hubieran definido para el revisor fiscal, si bien la ley no impedía que un contador juramentado fuera revisor fiscal.

Como corolario, es posible ver cómo en los demás países latinoamericanos donde existe la figura del control fiscal privado, no se requiere, en la mayoría de los casos, ser contador público para ejercer esta función.

## La fiscalización privada: ¿un modelo desgastado?

Habría que preguntarse si ese modelo, definido en un mundo tan diferente al actual, y que a diferencia de la auditoría externa, no contó nunca con bases técnicas o gremios profesionales que establecieran principios y mucho menos que contara con prácticas que evolucionaran al ritmo del desarrollo económico-social, tenga alguna validez hoy.

19. Decreto Ejecutivo 1946 de 1936.

La respuesta, en principio, parece ser negativa, a juzgar por la inoperancia de la función en los países en los que existe<sup>20</sup>.

La pregunta sería entonces, ¿cómo ha sobrevivido este modelo en Colombia?

La respuesta es que el modelo en nuestro caso, no ha sido puro, sino que ha sufrido una mezcla con el modelo anglosajón, al cabo del tiempo. De ahí las contradicciones con las que comenzamos este artículo. Consideremos los siguientes aspectos:

1. Al igual que en los demás países, aquí tampoco se exigió en un comienzo la calidad de contador para ser revisor fiscal.
2. Tampoco se pensó inicialmente que esta actividad fuera ejercida por firmas de auditoría. Era una actividad efectuada por personas naturales, aunque en varias oportunidades se incluyó en proyectos de ley la posibilidad de tener varios revisores fiscales en una misma entidad<sup>21</sup>.
3. En la Ley 73 de 1935 el aspecto contable es secundario. De hecho, de 8 literales del artículo 6.º de esta ley, solamente el d) y el g) están relacionados con los balances. Es muy dicente que los primeros tres literales estén relacionados con el examen de todas las operaciones, la realización de arcos de caja y la comprobación de los valores en poder de la compañía.
4. Por una facultad otorgada a la Superintendencia de Sociedades Anónimas a través del Decreto 1948 de 1939, la cual le permitía reglamentar la presentación de los balances, esta entidad exigió un modelo de certificado que debía enviar el revisor fiscal, junto con el balance firmado por él. Este es tal vez el primer antecedente de la transformación del modelo, pues es implícitamente la introducción de un procedimiento de auditoría, cual es el de la presentación de una opinión.
5. Esta posición de la Superintendencia comenzó a fraguar la necesidad de aplicar normas de auditoría al trabajo del revisor fiscal, aunque no se mencionaran por ninguna parte. Vale la pena anotar que al AICPA ya había emitido sus primeros pronunciamientos en 1939<sup>22</sup>.
6. Las pocas firmas de contadores de la época (años 40), todas nacionales y formadas por contadores extranjeros o empíricos nacionales, ya que aún no existía

20. Mayor información sobre este aspecto se puede consultar en el artículo citado de YANEL BLANCO L.

21. Ver revista trimestral de *Derecho Comercial*, Año IV, n.º 14, Bogotá, 1949, p. 87.

22. AICPA. SAS 1, apéndice A. Traducción IMCP, 1972.

la carrera profesional, rechazaron las exigencias de la Ley 73 de 1935 por considerar que no era posible cumplirlas<sup>23</sup>. ¡Y eso que hablamos de los años 40!

7. El problema en vez de solucionarse, se profundizó, al incluir en el Decreto-Ley 410 de 1971, nuevo Código de Comercio, el término “interventoría de cuentas”, usado en la época como equivalente de normas de auditoría generalmente aceptadas, como bien lo ha expuesto Hernando Bermúdez en un trabajo sobre el particular<sup>24</sup>.

Teniendo en cuenta estos puntos y otros que podrían adicionarse, la revisoría fiscal resultó siendo un híbrido entre control de fiscalización y auditoría.

Basta echar un breve vistazo a los 9 numerales del artículo 207 y los artículos 208 y 209 del Código de Comercio para corroborarlo, si bien no haremos un análisis detallado de cada uno para no alargar este texto más allá de lo necesario.

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

Típica función de control de fiscalización, proveniente casi textualmente del literal e) del artículo 6.º de la Ley 73 de 1935, aunque de tipo posterior.

2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

Es prácticamente el mismo literal f) del artículo 6.º de la Ley 73 de 1935, aunque desmejorado, puesto que éste usaba el término “anote” en vez de ocurran. Se trata de otro ejemplo de control de fiscalización, pero esta vez con la característica de control concomitante, que hartos problemas genera para los contadores públicos en la práctica, puesto que exige la revelación de hechos irregulares al tiempo de su ocurrencia y no de su detección.

3. 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;

23. Superintendencia de Sociedades Anónimas. Oficio 6538 de diciembre 14 de 1948.

24. *Revista de Contaduría*, Universidad de Antioquia, Medellín, marzo de 1991.

Este numeral muestra el vínculo control privado de fiscalización-control público de vigilancia. Es el que ha permitido la visión de la revisoría fiscal como un auxiliar de los entes de control.

4. Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;

Proviene del literal a) del artículo 6.º de la Ley 73 de 1935. Otro ejemplo de control de fiscalización, aunque esta vez previo y concomitante. A pesar de que muchos han tratado de justificar el término “impartir instrucciones” como una labor inherente a la revisoría fiscal, la verdad es que una instrucción impartida tiene dos características: se da antes de que se ejecute y se imparte con el ánimo de que se obedezca.

5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;

Se origina en el literal c) del artículo 6.º de la Ley 73 de 1935. Involucra todas las etapas del control de fiscalización, teniendo en cuenta la implicación del término asiduamente y la posibilidad de inspeccionar en cualquier tiempo.

6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;

Aunque este numeral no se encontraba en la antigua ley, es totalmente concordante con los demás y aplica para todas las etapas del control de fiscalización (previo, concomitante y posterior).

7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;

Es una versión modificada del literal g) del artículo 6.º de la Ley 73 de 1935. Nótese que aquí ya se involucran términos de auditoría, como es la palabra dictamen. Este es el más claro ejemplo del híbrido. Sin duda, el verbo autorizar es totalmente incompatible con la labor de auditoría, aunque sí cabe en la de

fiscalización. También diversos teóricos contables han tratado de justificar este término, pero el significado es claro<sup>25</sup>. Tratándose de un sinónimo de aprobar, no es posible desarrollar esta actividad después de que el hecho ha ocurrido, así que se trata de un acción típica de control previo.

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario...

Facultad que se desprende de la permanencia y cercanía que involucra el control de fiscalización.

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Nuevamente se ve la naturaleza de la fiscalización, dada su función de puente accionistas-administración.

Parágrafo.- En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

Se nota una vez más la influencia internacional del modelo, al dejar la posibilidad de que la labor de fiscalización la efectúe alguien que no sea contador público. Si embargo, dada la connotación de fe pública inherente, prácticamente esta posibilidad queda 'sin dientes'.

Art. 208.- El dictamen o informes del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
2. Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;

25 . "Autorizar: aprobar o confirmar algo con autoridad, texto o testimonio...", Planeta, ob. cit.

3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
5. Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

Nótese la mezcla de conceptos. En los numerales 3 y primera parte del 4, se imponen deberes de fiscalización, mientras en los demás, se habla de prácticas que tienen que ver con la auditoría financiera, aunque de manera incompleta.

Art. 209. El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar:

1. Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios;
2. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas de registro de acciones, en su caso, se llevan y se conservan debidamente, y
3. Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.

Este es el remate del tema. Mientras el artículo 208 es en general de auditoría, este es de fiscalización.

Es fácil entender ahora por qué se presentan las contradicciones en los conceptos y por qué ocurren tratos inequitativos en muchos casos con los revisores fiscales. No es posible mantener simultáneamente dos modelos que son en sí mismos excluyentes. Menos, en pleno siglo XXI, donde la complejidad y el volumen de las operaciones de muchas compañías hacen insostenible e incosteable un modelo de control externo con una amplitud tan abarcante como el de la revisoría fiscal colombiana.

## ¿Qué hacer?

No estamos proponiendo en este escrito que se acabe la institución de la revisoría fiscal. Tampoco que se abran de manera irreconciliable las dos funciones (auditoría y fiscalización), puesto que las experiencias de los países que han usado este esquema no han sido satisfactorias. Solamente que se opte por un modelo que sea congruente, no sólo con el momento histórico y el entorno socio-económico del país, sino con las posibilidades fácticas del ejercicio profesional.

Tampoco estamos diciendo que todas las situaciones indeseables se deban a fallas del modelo, porque son incuestionables los múltiples casos de falta de ética, de bajo nivel técnico e inclusive de corrupción, que son inexcusables en el ejercicio profesional, y cuyas causas y soluciones no forman parte de este escrito.

A pesar de las contradicciones y los malos entendidos que han generado innumerables inconvenientes, tanto a las empresas como a los contadores públicos, hay cosas rescatables en la revisoría fiscal, que sería bueno conservar.

Sin embargo, la utilidad que pueda prestar la revisoría fiscal como institución no la puede convertir en un órgano omnímodo y ubicuo, capaz de dominar todos los campos, evaluar todos los temas y no solamente descubrir, sino adelantarse a todas las posibles situaciones que puedan ocurrir en el mundo empresarial.

Hoy en día en el mundo se habla de auditoría en términos de aseguramiento. Ese debe ser el rumbo que debe tomar esta actividad, dentro de parámetros claros y técnicos, que quepan dentro de una auditoría.

Así, puede seguir dando fe pública, puede seguir teniendo como eje de su trabajo la evaluación del control interno. Inclusive, puede continuar con un fuerte énfasis en la evaluación del cumplimiento legal.

Pero siempre y cuando, todas estas actividades se realicen considerando las normas internacionales de auditoría, las cuales incluyen aceptar que se trata de un trabajo con limitaciones y además, con énfasis en la evaluación posterior, de manera exclusiva. De esta manera, aún actuando dentro del contexto internacional, podrían aplicarse las NIA al trabajo de revisoría fiscal sin que entrara a contradecir su esencia.

¿Es esto posible? Seguramente muchas voces dirán que no; que el revisor fiscal debe conservar su responsabilidad ilimitada y que enmarcar de manera precisa

su responsabilidad legal sería quitarle importancia a esta institución. Sin embargo, la experiencia de estos más de 70 años de la revisoría fiscal no nos ha hecho un mejor país que nuestros vecinos. Más bien, por el contrario, insistir en un modelo anacrónico nos puede llevar al colapso de la función, no solamente por sus contradicciones internas, sino por su inconveniente relación costo-beneficio, en una época en la que se imponen los modelos de eficiencia organizacional.

La revisoría fiscal no debe ser vista en el futuro como un simple requerimiento legal, una camisa de fuerza, que no genera valor. Todo lo contrario, debe ser vista como un servicio profesional verdaderamente útil para la marcha de los negocios. Para ello, amén de reformar el modelo vigente, deben reconsiderarse los requisitos mínimos necesarios para ser revisor fiscal con el fin de por lo menos tratar de purificar el ejercicio profesional hasta donde sea posible.

