

LA REVISORÍA FISCAL EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

Luis Alonso Colmenares Rodríguez¹

RESUMEN

El presente escrito muestra la importancia de la revisión fiscal como medio para ejercer control sobre las entidades públicas colombianas, y a su vez como mecanismo para evaluar su efectividad en la gestión. Resalta lo necesaria que es la información contable para el ejercicio de control fiscal, enmarcado entre las políticas de eficiencia y modernización de las entidades públicas.

A su vez, plantea que el éxito de una buena gestión no sólo depende de tener un buen control que evalúe resultados sino también de un buen sistema de indicadores que informen cómo se hace la gestión, donde se verifique que se mejora la eficiencia y la eficacia de la misma.

Por último, el autor presenta la reglamentación que regula la revisoría fiscal teniendo en cuenta tanto el Código de

Comercio, como las leyes y decretos establecidos por el Gobierno Nacional.

1. INTRODUCCIÓN

... los funcionarios públicos no pueden disponer de las rentas sin responsabilidad. No pueden gobernar a impulsos de una voluntad caprichosa, sino con sujeción a las leyes.

No pueden improvisar fortunas ni entregarse al ocio y a la disipación, sino consagrarse asiduamente al trabajo disponiéndose a vivir en la honrada medianía que proporciona la retribución que la ley les señala.

Benito Juárez

Toda organización se crea para responder a necesidades colectivas. La justificación de su existencia se desprende del carácter de esas necesidades; su filoso-

¹ Subcontador general de la Nación, contador público, magíster en administración pública, especialista en gobierno, gerencia y asuntos públicos, especialista en finanzas.

fía, del valor que atribuya al servicio que presta y de las normas de ética que se dé para su cumplimiento; sus metas, de los ámbitos en que se proponga ejercer su acción; y sus políticas, de la manera como pretenda hacerlo.

En cualquier organización, sea individual, familiar o empresarial, el manejo del dinero constituye una actividad de fundamental incidencia en todos los aspectos de la misma. Esta afirmación resulta obviamente de mayor significación, cuando tiene relación con una empresa o entidad de gran dimensión. Eso es enteramente válido en el caso del Estado, ya que considerado como un todo, el mismo es en cualquier país el principal oferente y demandante de bienes y servicios.

Esto todavía adquiere mayor relevancia cuando se concibe al Estado y a los funcionarios públicos como una entidad y personas que actúan como mandatarios, administrando fondos que le son ajenos y están dirigidos a satisfacer necesidades básicas de la población, por los cuales están obligados a rendir cuentas².

El Estado, expresión máxima de las organizaciones, tiene como misión responder a las demandas generales de la sociedad y fomentar el bien común.

Para el caso colombiano, la garantía de las respuestas del Estado a las demandas sociales están expresadas en el artículo 2.º de la Constitución Política:

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo...

Para lo cual el camino por seguir tendrá que dirigirse en el sentido del planeamiento que el mismo ordenamiento constitucional expresa en el artículo 366 al definir la finalidad del Estado en el siguiente sentido:

El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable...

De tal manera que cada administrador público sea titular de un ministerio o entidad, director de un programa, jefe de una dependencia o titular de otro cargo, necesita contar con informes relativos a su nivel de responsabilidad que le permitan tomar las decisiones más apropiadas, con base en el conocimiento completo y detallado de la situación real.

² Agencia Interamericana de Desarrollo (AID). Curso para ejecutivos gubernamentales sobre SIMAFAL. Versión en Internet. 1997.

Por la conjugación de fines y finalidades del Estado, mediante el desarrollo dinámico de gestión pública, los diferentes órganos que integran las ramas del poder público, los funcionarios de diferentes órdenes y niveles, los interesados fuera del gobierno, tales como los bancos nacionales o extranjeros que adelantan operaciones de crédito público y la ciudadanía en general, también requieren diferentes niveles de información sobre las actividades del Estado y el uso de sus recursos.

La información, como cimiento de cualquier actividad, se requiere con tanta mayor precisión cuanto más complejo es el ámbito y más diversificados son los intereses de las personas a las que afecta la acción.

Las funciones del Estado conciernen a todos los aspectos de la sociedad e interesan a todos los individuos y a todos los sectores y clases que los agrupan.

2. EL CONTEXTO

Por lo menos existe un criterio unificado en que una de las principales limitaciones del modelo actual del ejercicio de la función pública es la importante magnitud adquirida por el gasto. La búsqueda de posibles alternativas abre un amplio debate referido, aunque no de forma exclusiva, a cómo redistribuir socialmente la riqueza producida por el sistema económico. De manera inversa, sobre esta

cuestión existen notables divergencias de criterio, pero el consenso se logra nuevamente cuando se asocia la reducción del gasto público con la mejora de la eficacia y la eficiencia en la gestión de las entidades públicas.

La preocupación por la eficiencia se ubica en el interés del Gobierno por desarrollar las denominadas políticas de modernización para la puesta en marcha de programas que impulsen la eficacia y la eficiencia de los servicios públicos, en el contexto de la contención del gasto público exigido por la realidad económica.

Estamos inmersos en una dinámica práctica de “rejerarquización de lo que podríamos llamar los grandes principios o valores de la organización y la gestión pública (...). No es que pierda valor la legitimación legal, tan necesaria hoy como siempre, sino que deviene insuficiente y necesita ser complementada por otros valores organizativos (economía, eficacia, eficiencia, equidad social, participación, etc.) portadores de una nueva legitimidad correspondiente a la conciencia social de nuestro tiempo”³.

Aunque tarde y de manera fragmentada, las entidades públicas se han ido sintonizando con las ideas fundamentales de las denominadas políticas de modernización. Pero éstas han tenido un desarrollo desigual y parcial, especialmente

3 J. PRATS. “La modernización administrativa en las democracias avanzadas. Las políticas de los 80: contenidos. Marcos conceptuales y estrategias”, Papers ESADE n.º 82, abril 1992, p. 5.

en aquellos ámbitos de la administración más cercanos a los ciudadanos.

Las políticas de eficiencia no necesariamente están asociadas a una visión economicista de los problemas y de sus soluciones. Las actuaciones públicas no pueden orientarse únicamente por criterios de rentabilidad económica: éstos son necesarios, pero no suficientes. El cálculo de la eficiencia no puede impedir que la gestión pública preste una mayor y mejor atención al ciudadano.

Por ejemplo, este interés por la eficiencia no significa que el gestor público sólo pueda incidir sobre el gasto eliminando programas superfluos desde un punto de vista político, o traspasando la gestión de otros al sector privado, o suprimiendo programas que no obtienen resultados técnicos evidentes a corto plazo o, en definitiva, prestar los servicios, como sea, al menor costo posible.

La eficiencia también se consigue mejorando la calidad de los servicios, aumentando el impacto de las actuaciones, incrementando la satisfacción de los usuarios, entre otros aspectos.

Se trata de desarrollar y aplicar nuevas ideas de gestión que permitan “abandonar la noción de relación entre administrador y administrado para considerar que la administración es un servicio cuyo cliente es el público”⁴.

Sin duda, el reto de la eficiencia pasa hoy por construir la administración-servicio, en el sentido de construir una administración receptiva y con capacidad real de respuesta a la evolución de las demandas de los ciudadanos.

Una importante dificultad para avanzar en este criterio amplio de modernización, conjugando el interés de eficiencia económica con el de eficiencia social, se debe a la inexistencia, en muchas organizaciones públicas, de instrumentos adecuados para efectuar el seguimiento, control y evaluación de las políticas públicas y de los servicios que se derivan mediante la adopción de un sistema de indicadores que permitan evaluar los resultados y el hecho de implantar técnicas que permitan ligar el control a la realización de los objetivos, lo cual se puede lograr con la mejora de los sistemas de información para la gestión.

Se trata de dotar a los organismos públicos de un sistema de información sobre el “cumplimiento de los planes y objetivos preestablecidos, orientados al control y la eventual revisión de la actividad administrativa (...), aunque el reto pendiente en este campo es el diseño y ampliación de sistemas de información válidos a la vez para la gestión operacional y la estratégica”⁵.

Si la administración pública requiere ampliar y mejorar la prestación de los servicios que ofrece a los ciudadanos

4 “La Administración al servicio del Público”, Madrid, Ministerio para las Administraciones Públicas, 1991, p. 19.

5 J. PRATS. Ob. cit.

tiene que poder discernir si su actuación es eficaz (atendiendo las necesidades sociales existentes y mejorando la redistribución de los recursos), y si es eficiente (haciendo esto con el menor coste posible); y para ello deberá superar el concepto tradicional de control que se tiene.

El tipo de control practicado en la administración pública “no es suficiente para garantizar que se está trabajando de modo eficiente; al contrario, en muchos casos se convierte, en la práctica, en el estudio del detalle y el olvido de los problemas de fondo [...]. El proceso de control en una organización moderna exige situar a nivel de auditorías y procedimientos estadísticos los temas puntuales y, por el contrario, abordar a fondo los temas centrales de gestión gerencial que demanda una determinación de los ratios resultado/recursos y la gestión presupuestaria y económica de la Corporación, en función de las actuaciones previstas”⁶.

Además de estos aspectos se deberían añadir también como objetivos del control: los resultados, su impacto en la población y la satisfacción que ello provoca en los ciudadanos.

Para conocer la eficacia de las actuaciones públicas es necesario implantar sistemas rápidos y ágiles de evaluación de las políticas públicas que midan el grado de satisfacción que provocan a

los ciudadanos. Este proceso tiene que basarse en sistemas de indicadores, pero éstos no tienen que contemplarse desde una perspectiva burocrática sino como instrumentos para retroalimentar el sistema de decisiones políticas.

Al mismo tiempo, el éxito de la gestión para obtener buenos resultados no depende únicamente de disponer de un sistema de control que evalúe los resultados finales, sino también de un sistema de indicadores que informe directamente cómo se hace la gestión.

La revisoría fiscal, como una forma de ejercer control en las entidades públicas, debe ayudar a mejorar la eficacia y la eficiencia en la gestión a través de la utilización de sistemas de seguimiento y control de la gestión. Por su carácter pragmático se pueden cometer errores, encontrarse con dificultades o no saber vencer las resistencias.

De una administración pública pensada como una institución para “tramitar documentos”, se debe pensar progresivamente en una administración pública orientada a prestar servicios a unos clientes que son los ciudadanos. Para hacer posible este cambio habrá que centrar los esfuerzos en la introducción de técnicas de gestión modernas, validadas en su mayoría por las experiencias de modernización emprendidas en otros países, de tal manera que las actividades públicas, en lugar de ser unas actuaciones disper-

6 M. DE FORN. “Sistemas de información y gestión para la administración local”, Madrid, Ministerio de Administraciones Públicas, 1988, p. 50.

sas, estén agrupadas por programas de interés político.

Con nuevas y modernas técnicas de gestión, por ejemplo, “cada programa de cualquier nivel de la jerarquía tiende a ser concebido como un proyecto -eso sí, de diferente alcance y duración- definido en términos de un resultado a alcanzar en un cierto plazo de tiempo a través de la realización de un conjunto de actividades mediante la utilización de un conjunto de recursos”⁷.

Es así como toda la actividad de una entidad pública es el resultado de la articulación de diversos planes de acción derivados de los diferentes programas, con diferente duración; que pueden ser gestionados con las mismas técnicas aplicadas en la gestión de proyectos y que en la mayoría de los casos están relacionados entre sí.

Mejorar la gestión es una necesidad en la administración pública. El artículo 6.º de la Constitución Política es claro en ese objetivo al definir la responsabilidad del servidor público, de manera comparada con el particular, en el sentido de que “Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”.

Por eso no es extraño que el principio de la eficacia sea uno de los que condicione la actuación administrativa, de acuerdo con el artículo 209 del Ordenamiento Constitucional:

La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado...

Ello implica que se tenga que acudir al uso de técnicas ya experimentadas en el sector privado para trasplantarlas al sector público, recontextualizando en el ámbito en que se habrán de aplicar.

Sin embargo, no debe olvidarse que las mejoras en la eficiencia no deben suponer disminución de la eficacia. Esto en el campo de lo público cobra una importancia especial. No se trata de la maximización de beneficios como postulado inmutable. En el sector público no basta con ser eficiente en relación con un objetivo invariable, es necesario ser eficiente para llevar a cabo un programa que se propone como consecuencia de una opción política; el mandato que se impone a los gobernadores y alcaldes elegidos es una muestra clara de dicho

7 J. CARRASCO ARIAS y R. RAMOS DÍAZ, “Manual de planificación y gestión de proyectos administrativos”, Instituto Nacional de Administración Pública, 1986, p. 7.

efecto: “Quienes elijan gobernadores y alcaldes, imponen por mandato al elegido el programa que presentó al inscribirse como candidato...”.

La eficiencia sólo tiene sentido al servicio de la eficacia. Y la eficacia no es sino la materialización real de la democracia: llevar a la práctica la opción política y programática decidida por el electorado.

Sin embargo, a los viejos y aún vigentes valores se deben unir las nuevas técnicas. Hoy sabemos que no basta con la proclamación estéril de los valores. Es necesario ponerlos en práctica. La unión de la eficacia y eficiencia, de rigor científico y sentido práctico, no deben causar ninguna extrañeza.

Por eso es que se necesita una administración que no se limite al acatamiento formal del ordenamiento jurídico, sino que sea capaz de defender eficazmente los intereses generales.

En el terreno de la delineación de las nuevas técnicas que se dirijan a conseguir una administración pública eficaz y eficiente, es útil el ejercicio del control en cualquiera de sus formas de expresión, lo cual incluye a la revisoría fiscal como institución de reconocimiento nacional para el efectivo ejercicio la acción controladora.

3. LA CONTADURÍA PÚBLICA Y LA INFORMACIÓN CONTABLE

Las acciones tendientes a erradicar las prácticas corruptas del proceso admi-

nistrativo, en desarrollo de la gestión pública, deben llevarse a cabo por todos los ciudadanos y en todos los niveles de la sociedad.

En ese sentido se requiere de un compromiso por parte de los gobiernos nacional y territoriales, en procura de una estructura sólida de normas, sistemas de control y medidas disciplinarias que establezcan sanciones ejemplarizantes para quienes se encuentren involucrados en actos de corrupción.

Asimismo, se requiere el diseño y ejecución de un sistema que garantice la protección de quienes cumplen con sus obligaciones morales y de rendición de cuentas (responsabilidad).

La contaduría pública como profesión, que tiene por objeto el establecimiento y desarrollo de sistemas de información, no puede ser ajena a esta lucha, por el contrario, debe manifestarse para participar de manera activa. Los contadores públicos siempre se han caracterizado por la integridad y objetividad de sus juicios en el ejercicio de la profesión, así como por su servicio al interés público, como consecuencia de su alto compromiso social.

Por ello, si bien no puede esperarse que sus funciones se reduzcan principalmente a actuar como guardianes contra la corrupción, o de hacer cumplir el ordenamiento jurídico vigente, su campo de acción en el entorno organizacional de las entidades públicas, junto con la integridad, objetividad y vocación para proteger el interés público, lo vinculan

como actor esencial en los esfuerzos de la sociedad para actuar en los procesos que se orienten a combatir la corrupción.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación debe entrar a cumplir el rol como ente regulador de la contabilidad pública, que contribuye con el resultado del proceso contable a fortalecer los sistemas de control administrativo y de gestión pública.

La presencia del sector público en las economías de los distintos países revisite cada vez una mayor importancia. La magnitud de los presupuestos públicos es hoy tal que no cabe hablar del comportamiento neutral de la administración en el funcionamiento de la economía. Los ingresos y gastos públicos introducen siempre un condicionamiento de primer orden en el mercado.

El peso del sector público en el conjunto de la economía nacional hace imprescindible el diseño de un adecuado sistema de controles, que sea útil en el proceso de análisis, evaluación y toma de decisiones públicas, y en el cual la contabilidad tiene un lugar destacado.

La importancia de la contabilidad y de la auditoría en el sector público es mayor cada día que transcurre. La presión fiscal de las entidades públicas, los impuestos, los requisitos de control de los ingresos y el deseo general de los ciudadanos de un mayor grado de responsabilidad en la administración de los recursos públicos han contribuido a este interés por la contabilidad.

Parece lógico, pues, como paso previo a cualquier otro tipo de especulación en torno al sector público y su contabilidad, analizar las características que integra la institución de la revisoría fiscal, como instrumento de control público, a pesar de que su campo de acción tiene origen en el sector privado.

En el ordenamiento jurídico vigente no existe propiamente una definición de la revisoría fiscal. Esta institución tiene la atribución de la fiscalización no estatal análoga a la fiscalización estatal.

La fiscalización no estatal, o fiscalización privada, o revisoría fiscal propiamente dicha, está orientada al interés público y construcción de confianza realizada por personas naturales, entes o instituciones no estatales en la perspectiva de la protección de recursos y bienes sociales.

La fiscalización estatal, por su parte, está orientada a la protección del interés público y construcción de confianza ejecutada por personas naturales en representación de organismos del Estado (contralorías) con el objetivo de proteger bienes públicos y recursos estatales.

4. IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL

La historia ha demostrado que la contabilidad ha sido por siempre un instrumento fundamental en el desarrollo de las organizaciones. Así lo han afirmado quienes de alguna manera han contri-

buido con sus investigaciones al fortalecimiento de la administración desde el punto de vista científico. HENRY FAYOL, por ejemplo, concibió la contabilidad como uno de los principales subsistemas de las empresas, y expresó en su obra fundamental –*Administración general e industrial*– que “...la contabilidad es el órgano de la vista en las empresas...”. Un pensamiento más moderno, como es el de PETER DRUCKER, considera que el resultado del proceso contable es, sin lugar a dudas, información básica para tomar decisiones.

El artículo 354 de la Constitución Política, que es la norma fundamental del sistema contable público, crea el cargo de contador general con las funciones específicas de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país.

En este sentido, la Constitución Política se apunta varias virtudes frente a la contabilidad al reconocerla como un instrumento para la gestión y el control, y determinar en sus contenidos algunas normas técnicas de la mayor trascendencia, pues su aplicación rigurosa y metódica garantiza una información contable racional y confiable.

Si el Estado quiere conocer su realidad económica y financiera, además del impacto de la gestión sobre la organización social, entonces deberá describir toda esa gestión a través de un sistema de cuentas, consolidando el informe de toda su acción, cualquiera que haya sido

la responsabilidad institucional de tal ejecución.

Por ello, es apenas obvio que se pretenda soportar en la contabilidad las decisiones que comprometen la continuidad de los entes públicos, pues es la información contable el termómetro capaz de medir la temperatura financiera de las entidades, a través de indicadores específicos tales como liquidez, solvencia, rentabilidad y endeudamiento.

Es necesario obtener una información contable de carácter y naturaleza confiables, para lo cual el proceso contable debe tener la dirección del ordenamiento que le impone la Contaduría General de la Nación, y el sujeto contable debe estar siempre supeditado al cumplimiento de las normas.

La aplicación rigurosa y metódica de las normas técnicas de la contabilidad señaladas en el PGCP garantiza un resultado del proceso contable que se ajusta a la confiabilidad y utilidad social.

Como resultado de todos los esfuerzos realizados por parte de la Contaduría General de la Nación y de las entidades públicas, la Contraloría General de la República ha emitido dictamen razonable para la información contable consolidada con corte al 31 de diciembre de 2005. Este organismo de control afirma que

... es notable el mejoramiento que a través de los años han tenido las entidades públicas en su manejo contable

financiero, toda vez que por tercer año consecutivo se obtiene un dictamen del balance general de la Nación con salvedades, después de cinco años consecutivos de arrojar un dictamen negativo. No obstante, aún hace falta por mejorar esas entidades que presentan de manera reiterada opiniones negativas o con abstención.

Bajo esta perspectiva, el contador general de la Nación tiene y seguirá teniendo el deber de comunicar a todos los usuarios de la información y de la regulación las estrategias que han de implementarse para lograr estados contables que revelen la realidad financiera, económica y social de los entes públicos.

5. REGULACIÓN RELACIONADA CON LA REVISORÍA FISCAL EN EL SECTOR PÚBLICO

La Revisoría Fiscal está reglamentada a partir del artículo 203 del Código de Comercio (Decreto 410/71) y las leyes 145/60 y 43/90, que reglamentan el ejercicio profesional del contador público como práctica social.

El artículo 207 del Código de Comercio define las funciones de la revisoría fiscal en el siguiente sentido:

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.

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.

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.

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 por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.

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.

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

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

8) *Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y*

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.*

Pero el marco regulatorio de la revisoría fiscal en Colombia no se reduce al Código de Comercio y las leyes 145/60 y 43/90, sino que se encuentra en diferentes leyes, decretos reglamentarios y circulares de las entidades de vigilancia y control del Estado, además de las diferentes regulaciones tributarias.

Algunas normas, dentro del marco regulatorio de la revisoría fiscal, están relacionadas directamente con lo público, por ejemplo:

La Circular Externa 7/96, de la Superbancaria, define la importancia, objetivos y características de la revisoría fiscal para el sector financiero, el cual incluye las entidades financieras del sector público.

La Ley 99/93 creó el Ministerio del Medio Ambiente, reordenó el sector público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, organizó el Sistema Nacional Ambiental (SINA), entre otros aspectos. En dicha ley, el artículo 25 definió las funciones de las asambleas de las CAR. Dentro de ellas, “Designar el revisor fiscal o auditor interno de la Corporación”.

Adicionalmente, mediante el artículo 16 del **Decreto 1768/93**, se reiteró sobre la función de la asamblea corporativa de designar el revisor fiscal, y se indicó que en el desempeño de las labores del revisor fiscal se deberán tener en cuenta las actividades que se indiquen estatutariamente dentro del marco establecido en el Código de Comercio.

La Ley 42/93 reglamenta el control fiscal. El artículo 23 establece que en las sociedades de economía mixta y en las entidades que trata el Decreto 130/76, la vigilancia de la gestión fiscal se realizará sin perjuicio de la revisoría fiscal que, de acuerdo con las normas legales, se ejerza en ellas.

También reglamenta en el artículo 24 que “el informe del revisor fiscal enviado a la asamblea general de accionistas o junta de socios deberá ser remitido al órgano de control fiscal respectivo con una antelación no menor de diez (10) días a la fecha en que se realizará la asamblea o junta. Así mismo deberá el revisor fiscal presentar los informes que le sean solicitados por el contralor”.

La Ley 100 crea el sistema de seguridad social integral. En el artículo 228 establece que “Las Entidades Promotoras de Salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la Asamblea General de Accionistas, o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro II, título I, capítulo VII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto sin perjuicio de lo prescrito en otras normas”.

Luego, el artículo 229 de la misma ley 100 señala que “El control fiscal de las entidades de que habla esta Ley, se hará por las respectivas Contralorías para las que tengan carácter oficial, y por los controles estatutarios para las que tengan un carácter privado”. Respecto de las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS), el artículo 232 indica que aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 228 y se autoriza al Ministerio de Salud para definir los casos excepcionales en donde no se exigirá la revisoría fiscal.

El Decreto 1876/94 exigió que en toda Empresa Social del Estado cuyo presupuesto anual sea igual o superior a diez mil (10.000) salarios mínimos mensuales deberá contar con un revisor fiscal independiente, designado por la junta directiva a la cual reporta. Se plantea además que la función del revisor fiscal se cumplirá sin menoscabo de las funciones de control fiscal por parte de los organismos competentes, señalados en la ley y los reglamentos.

El artículo 1.º del Decreto 1601/96 exige que el ISS tenga un revisor fiscal, con su respectivo suplente, designado por el Gobierno Nacional con base en la recomendación del consejo directivo o el órgano que haga sus veces, la cual deberá basarse en el resultado de un concurso de méritos.

El artículo 2.º del mismo decreto extiende su aplicabilidad a las cajas, fondos y

entidades administradoras del sistema de seguridad social integral del sector público o privado autorizadas para administrar el régimen de prima media o entidades promotoras de salud.

El artículo 21 del Decreto 2206/98 exige que el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas (FOGACOO), tenga un revisor fiscal designado por el Gobierno Nacional, quien cumplirá las funciones previstas en el libro II título I capítulo VIII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto, sin perjuicio de lo prescrito en otras normas.

Se derivan de las funciones del revisor fiscal de que trata el artículo 207 del Código de Comercio las de actuar de manera permanente, realizando las actividades de fiscalización dentro de la concepción integral de los controles.

Además, le corresponde vigilar que los administradores cumplan con las funciones legales y estatutarias, para lo cual debe aplicar las normas de auditoría generalmente aceptadas que están definidas en el artículo 7.º de la Ley 43 de 1990.

Respecto de las normas de auditoría generalmente aceptadas es necesario identificar las que de manera particular marcan la diferencia en el ejercicio de la revisoría fiscal en las entidades del sector público, dado el carácter normativo que impera en el cumplimiento de la función pública:

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo

(...)

b. Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

c. Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.

3. Normas relativas a la rendición de informes

a. Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros.

b. El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

c. El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.

(...)

En cuanto a la ejecución del trabajo, se debe evaluar el sistema de control interno con base en las normas que reglamentan dicho sistema, y en ese sentido debe tenerse en cuenta el texto constitucional de los artículos 209 y 269 que expresan lo siguiente:

Artículo 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones... La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

Artículo 269. En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, ...

Estos artículos constitucionales han sido desarrollados mediante la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado,

y el Decreto 1599 de 2005, por el cual se adopta el modelo estándar de control interno para el Estado colombiano; que son las normas mediante las cuales queda definido el marco general del sistema de control interno para las entidades públicas y son las normas que condicionan el *apropiado estudio y evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.*

En cuanto a la rendición del informe: *El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia,* y dichos principios, así como la referencia a las normas y procedimientos contables en general, no pueden ser diferentes de los que están contenidos en las normas de contabilidad pública expedidas por el contador general de la Nación, teniendo en cuenta que el texto constitucional del artículo 354 expresa lo siguiente:

Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan [...] Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

Con base en dicho artículo fue expedida la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.

Así las cosas, la institución de la revisoría fiscal actuando para las entidades del sector público en donde ella por ley es obligatoria, deberá apoyarse en el sistema de contabilidad pública y en la estructura del modelo estándar de control interno para entidades públicas, el cual debe facilitar el cumplimiento del Plan General de Contabilidad Pública de manera integral, definido para obtener información financiera, económica y social confiable y verificable, que permita al gerente público y a los diferentes usuarios de la información tomar decisiones en procura de la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos públicos.

Así mismo, la contabilidad pública le permitirá al revisor fiscal obtener las evidencias válidas y suficientes que soporten el dictamen que por sus funciones debe presentar, evidencia que deberá dejar consignada en los papeles de trabajo.

Ahora bien, ignorar el sentido y significado de la revisoría fiscal impide la existencia y construcción de conceptos para su desarrollo, de contenidos curriculares para su enseñanza, de metodologías para su práctica, con lo cual resulta imposible desarrollar conocimiento sobre lo

que se ignora, más cuando se cree que se conoce.

Hay un problema, y es que en Colombia la educación contable superior no nació en respuesta a requerimientos del desarrollo nacional sino a la satisfacción de necesidades del recurso humano. Esta característica de la emergencia de la educación contable ha determinado que los contenidos curriculares se orienten a la calificación de fuerza de trabajo instrumental.

El desarrollo curricular de la contaduría pública se ha sometido a una especie de educación de demanda, formando per-

sonal para satisfacer los requerimientos de un mercado profesional incipiente, ignorando de plano el perfil normativo que la legislación nacional determina, estructurada de espaldas a la Constitución y la ley.

El error no ha tenido correctivos, y ha sido fuente de equivocaciones. De esta suerte se deriva una formación académica ajena a nuestra legislación y cultura profesional, y la revisoría fiscal tiene el mismo carácter de la educación contable. El más alto nivel de ejercicio profesional es la revisoría fiscal, y los procesos educativos la ignoran, la sustituyen.

