

PROYECTO DE REGLAMENTACION DE REVISORIA FISCAL

MARTHA LUCIA CALDERON MARTINEZ
CLAUDIA PATRICIA HERNANDEZ SANDOVAL
SONIA SMITH NAVAS VARGAS
JOSE FRANCISCO RANGEL GARCIA

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
BUCARAMANGA

1994

PROYECTO DE REGLAMENTACION DE REVISORIA FISCAL

MARTHA LUCIA CALDERON MARTINEZ
CLAUDIA PATRICIA HERNANDEZ SANDOVAL
SONIA SMITH NAVAS VARGAS
JOSE FRANCISCO RANGEL GARCIA

Trabajo de Grado para optar al título de
Contador Público

Director
OSCAR HORACIO TORRES
Contador Público

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
BUCARAMANGA

1994

NOTA DE ACEPTACION

Presidente del Jurado

Jurado

Jurado

Bucaramanga, 1994

DEDICATORIA

A nuestros padres:

"La luz encendida que guía nuestro camino, la fe y esperanza de lograr tan anheladas metas, son el reflejo de la ardua lucha y el sacrificio de quienes siempre nos brindan la comprensión y el apoyo necesario para cumplir nuestros objetivos".

LOS AUTORES

AGRADECIMIENTOS

Los autores expresan sus agradecimientos a:

El Doctor ROBERTO PLATA GOMEZ. Decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás de Aquino.

El Doctor OSCAR HORACIO TORRES. Profesor de Revisoría Fiscal y Auditoría de la Universidad Santo Tomás de Aquino de Bucaramanga. Director de Tesis.

La Doctora ELIZABETH LOZANO DE MARTINEZ. Asesora Metodológica de la Universidad Santo Tomás de Aquino de Bucaramanga y asesora del Proyecto.

Las Directivas de la Universidad Santo Tomás de Aquino de Bucaramanga.

Todas aquellas personas que de alguna forma colaboraron con la realización del presente proyecto.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCION	1
1. ENFOQUE HISTORICO	5
1.1 RESEÑA HISTORICA DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA	5
2. NATURALEZA DE LA REVISORIA FISCAL	18
2.1 TEORIA DEL ORGANO SOCIETARIO	18
2.1.1 Concepto de Organo Societario	19
2.1.2 Tipología del Organo Societario	20
2.1.3 Características de Organo Societario	23
2.1.4 La Revisoria Fiscal como Organo Societario	24
2.2 TEORIA DEL CONTROL	26
2.2.1 Noción e implicaciones del control	26
2.2.2 Características del Control	31
2.2.2.1 Permanencia	31
2.2.2.2 Oportunidad	31
2.2.2.3 Integridad	31
2.2.2.4 Independencia	32
2.2.3 El control ejercido por los administradores	32
2.2.3.1 Planeación	33

	Pág.
2.2.3.2 Organización	34
2.2.3.3 Dirección	35
2.2.3.4 Control	35
2.2.4 Control interno	38
2.2.4.1 Definición	38
2.2.4.2 Factores y elementos del control interno	40
2.2.4.3 Objetivos del Control Interno	47
2.2.5 El control ejercido por la Revisoría Fiscal	49
2.2.5.1 Definición	49
2.2.5.2 Funciones de la Revisoría Fiscal	50
2.2.5.3 Características propias de las funciones realizadas por la Revisoría Fiscal	56
2.2.5.4 Objetivos del órgano societario de la Revisoría Fiscal	58
2.2.5.5 Dimensiones del trabajo a realizar por la Revisoría Fiscal	59
3. METODOLOGIA DEL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL	63
3.1 CONTROL LEGAL	67
3.1.1 Medición	67
3.1.2 Corrección	68
3.1.3 Información	69
3.1.4 Impugnación	69
3.2 CONTROL ADMINISTRATIVO	69
3.2.1 Medición	70

	Pág.
3.2.2 Corrección	71
3.2.3 Información	71
3.3 CONTROL FINANCIERO	72
3.3.1 Medición	72
3.3.2 Corrección	73
3.4 CONTROL OPERATIVO	74
3.4.1 Medición	74
3.4.2 Corrección	75
4. PROYECTO DE LEY DE REVISORIA FISCAL	76
5. CONCLUSIONES	95
BIBLIOGRAFIA	98

LISTA DE CUADROS

	Pág.
CUADRO 1. Metodología del Trabajo del Revisor Fiscal.	64

INTRODUCCION

La revisoría fiscal como actividad propia de la Contaduría Pública, ha despertado tanto en los profesionales como en los estudiantes un interés creciente en los últimos años hacia la misma. Sin embargo, como contrapartida, es preocupante ver que, en la actualidad no existe una reglamentación definida sobre este tópico, con excepción de algunas regulaciones de reducido ámbito en el campo legal.

Precisamente por esta causa, se considera importante presentar un proyecto de reglamentación que le proporcione a la revisoría fiscal una base jurídica completa.

De manera especial, este trabajo expondrá un proyecto de reglamentación que tiene por objetivo general presentar la revisoría fiscal como un elemento de control en forma integral, permanente, oportuno e independiente, presentándola en forma muy diferente a como se le ha venido manejando, en donde se le asemeja más a una práctica de auditoría externa.

Para el manejo del presente trabajo se hizo fundamentalmente una recopilación bibliográfica de textos, artículos y conferencias relacionadas con el tema, como también se tuvieron en cuenta las opiniones expuestas por el director del proyecto, con el fin de tomar los conceptos que pudieran servir de soporte al objetivo de la investigación.

Además de los aspectos jurídicos tenidos en cuenta, también merecieron atención en esta investigación los legados que la sedimentación del conocimiento contable ha dejado a su paso por la historia, los principios generales de la contaduría y el desempeño administrativo de la gestión societaria.

El contenido del trabajo muestra en su primer capítulo una descripción del enfoque histórico, teniendo en cuenta las diferentes etapas por las que ha pasado la revisoría fiscal, y tomando como base los aspectos legales que soportan su evolución a lo largo de la historia.

El capítulo segundo presenta a la revisoría fiscal como un órgano societario y como un elemento de control. De esta manera se exponen aspectos tan importantes como la

ubicación, características e incidencias de la revisoría fiscal como órgano societario, así como también los temas pertinentes a la visión de la revisoría fiscal como elemento de control, sus funciones, objetivos y características.

El tercer capítulo muestra la metodología del trabajo a realizar por el revisor fiscal, tomando como base las diversas facetas del proceso metodológico, implicando aspectos tales como definición del tipo de control que se desea establecer, identificación de la norma preestablecida para este tipo de control, así como el proceso de medición, corrección e información del mismo.

Finalmente en el cuarto capítulo se presenta el proyecto de reglamentación, donde se identifica a la revisoría fiscal como un órgano societario y como un elemento de control.

De esta manera se presenta a la revisoría fiscal como un órgano societario que garantiza el ejercicio de un control integral, permanente, oportuno e independiente, lo que permite diferenciar su desempeño con la práctica de la auditoría externa; además precisa que lo referente a la revisoría fiscal es el control de la sociedad y de los

actos de los administradores, y que por lo tanto no se puede homologar su desempeño al control ejercido por los administradores, pues éste recae sobre los bienes y valores sociales.

1. ENFOQUE HISTORICO

La revisoría fiscal, como institución jurídica y societaria ha sufrido, tras su paso por la historia, una serie de cambios, ocasionados por factores endógenos los cuales han ido moldeando su estructura hasta llegar a una concepción más moderna, con la cual se está trabajando en la actualidad, resultando indispensable observar su desarrollo cronológico, plegado de los avances legislativos que el país ha vivido a lo largo de su historia colonial y republicana.

1.1 RESEÑA HISTORICA DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA

En materia mercantil, fueron las Ordenanzas de Bilbao el primer cuerpo normativo que reguló sistemáticamente el control al interior de las compañías de comercio. Conforme a esta legislación, se presenta una memoria acerca de estas Ordenanzas de Bilbao:

Todos los asociados estaban facultados para efectuar negocios cuyas pérdidas o ganancias afectaran el fondo social, de las cuales llevaban un libro relacionando las cuentas de cada compañero o socio, de manera tal que

se respondía individualmente por las pérdidas eventuales del negocio realizado. En este sistema todo asociado tenía acceso a la gestión social y no se contempló vigilancia de ninguna naturaleza.¹

Las ordenanzas de Bilbao rigieron desde 1737 hasta 1853 cuando aparece el primer Código de Comercio en el territorio colombiano, consagrando la potestad, en cabeza del poder ejecutivo, de nombrar un comisario de las operaciones sociales con facultades para denunciar la infracción a los estatutos. En lo concerniente a las sociedades colectivas, este código fijó un sistema de autovigilancia más evolucionado, pues permitió la creación de las llamadas juntas de vigilancia.

Más adelante la Ley 58 de 1931, aunque no creó la revisoría fiscal, sí reconoció su existencia de hecho, como hasta el momento venía sucediendo en las diferentes sociedades comerciales. A través de esta ley, el legislador estableció directamente las incompatibilidades y responsabilidades del revisor fiscal, en los artículos 26, 40 y 41, los cuales dispusieron:

Art. 26. El Contralor o Revisor Fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tomar acciones de ésta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado

¹BERMUDEZ Y BERMUDEZ. La Revisoría Fiscal en Colombia: Comentarios al Código de Comercio, Bogotá: Universidad Javeriana, Tesis de Abogado, 1985, p. 15.

civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con el cajero o con el contador. El empleo de Contralor es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad".

Art. 40. Los miembros de la administración son solidariamente responsables para con la sociedad de los daños que causen por violación o por negligencia en el incumplimiento de sus deberes.

Art. 41. Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad, de todos los daños que les hubiere causado por faltar voluntariamente a los deberes que les imponen sus funciones respectivas.²

En 1935, con la creación de la Ley 73, la revisoría fiscal, como forma organizada de vigilancia alcanzó un verdadero desarrollo; mediante dicha ley se hizo obligatoria su creación en las sociedades anónimas, al mismo tiempo que se determinaron las funciones del revisor fiscal atribuyéndosele su nombramiento imperativamente a la asamblea de accionistas.

En 1940, a través del decreto 1539, se integró una comisión para estudiar los requisitos que debían cumplir los revisores fiscales que aspiraban a obtener el título de contadores públicos juramentados. Este decreto daba prioridad a aquellas personas que venían desempeñando el cargo de revisor fiscal en sociedades comerciales,

²Ley 58 de 1931.

otorgando al beneficiario del citado título la función de dar fe pública por medio de certificaciones y atestaciones.

Como es sabido, la Ley 43 de 1948, reconoció por primera vez, a la contaduría pública como una profesión, es decir, aceptó formalmente, su carácter de ciencia, digna de ser difundida y enseñada. Posteriormente, el decreto 2521 de 1950, con ocasión de la reglamentación de las Sociedades Anónimas, dispuso que estos entes colectivos debían contar, necesariamente, con un revisor fiscal y su respectivo suplente, además de hacer mención a sus funciones, firma e incompatibilidades.

Ya en 1956, mediante Decreto 2373, se tocó de nuevo el tema sobre la revisoría fiscal, al contemplarse dos tipos de Contador Público, a saber:

- Contador público para ser Revisor Fiscal y desempeñar otros cargos relacionados con la profesión.

- Contador público facultado para dar fe pública.

Además, el decreto 2373, esclareció el tipo de informe que podía rendir el contador público en ejercicio de la función de revisoría fiscal y su desempeño en el cargo de auditor o interventor de cuentas. Permitió, también, el ejercicio

de la revisoría a través de la modalidad de departamentos con las siguientes secciones: sección jurídica, sección técnico-contable y la sección operativa.

Casi cuatro años más tarde, la Ley 145 de 1960, establece una serie de modificaciones a la institución de la revisoría fiscal, al reglamentar el ejercicio de la profesión de contador público, a quien definió como "la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional queda facultada para dar fe pública de determinados actos así como para desempeñar ciertos cargos".³ También esta Ley, hace mención a los requisitos para ser inscrito como contador público en general, y en particular para el caso de los titulados.

Para el caso de los titulados, debía acreditarse la obtención del correspondiente título en una facultad colombiana autorizada por el gobierno, aunque existía también la opción de presentar dicho título, proveniente de instituciones extranjeras de Estados con los que Colombia tuviere vigentes convenios de reciprocidad de títulos, acompañado de la refrendación, expedida por el Ministerio de Educación. La misma Ley establece en su Artículo 7, las inhabilidades para ser inscrito como contador público; éstas se establecen en la siguiente cita:

³Ley 145 de 1960. Artículo 1.

haber violado la reserva de los libros o de las informaciones comerciales de personas o entidades a cuyo servicio hubiere trabajado o de que hubiere tenido conocimiento en ejercicio de cargos o funciones públicas; haber cometido falta grave contra la ética profesional a juicio de la Junta Central de Contadores y, haber sido sentenciado por alguno de los delitos de que tratan los Títulos III a VIII inclusive, XIII y XV del Libro II del Código Penal, mientras se hubiere obtenido la rehabilitación legal.⁴

La Ley 145 fijó una presunción legal en su Artículo 9 al considerar que:

la atestación y firma de un Contador Público hacía presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.⁵

Esta misma ley puntualiza, que el dictamen de un contador público sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas debía ir acompañado de un informe que expresara, por lo menos los siguientes aspectos:

⁴Ibid., Artículo 7.

⁵Ibid., Artículo 9.

Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones; si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas; 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 decisiones de las asambleas generales o juntas directivas en su caso; si el balance o estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, 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, las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si la tuviere.⁶

En 1971, mediante Decreto Ley 410, luego de un intenso trabajo al interior de las comisiones redactoras, el Presidente de la República, en uso de las facultades que le había otorgado el Congreso, expidió el Código de Comercio.

En el Capítulo VIII del Libro Segundo, el legislador regula el tema de la revisoría fiscal, haciendo alusión a que las sociedades por acciones, las sucursales de compañías extranjeras y las sociedades en las que por disposición legal o estatutaria no corresponda la administración a todos los socios, deben contar con la revisoría fiscal como órgano de fiscalización.

⁶Ibid., Artículo 10.

Este decreto después de señalar la forma de elección del revisor fiscal, hace referencia a dos clases de incompatibilidades para ejercer este cargo: las derivadas del parentesco y las originadas en los vínculos con la sociedad. En lo referente a las funciones del revisor fiscal, el mismo decreto en su artículo 207 dispone las siguientes:

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; 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; 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; velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la Junta de Socios y 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; 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; impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales; autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente; convocar a la asamblea o a la Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario; y, 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.⁷

Una de las funciones realizadas por el revisor fiscal está dada por la emisión de dictámenes sobre el balance general como también por los informes suministrados a la asamblea o junta de socios. En cuanto al dictamen está lo establecido en el Artículo 10 de la Ley 145 de 1960 que el Legislador Comercial copió casi al carbón.

En lo referente al contenido del informe, el artículo 209 de este Decreto señala:

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; si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y registro de acciones se llevan y se conservan debidamente; y, 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.⁸

En 1990, surge la Ley 43 con la cual se reglamenta nuevamente el ejercicio de la profesión de contador público y en la que se le define como una "persona natural que,

⁷CODIGO DE COMERCIO. Decreto Ley 410 de 1971, Artículo 207.

⁸Ibid., Artículo 209.

mediante la inscripción que acredita su competencia profesional queda facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminados sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general".⁹

También amplía las facultades del contador público al señalar como actividades propias de la ciencia contable las siguientes:

Todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes que expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de contador público, tales como: La asesoría tributaria, gerencial, en aspectos contables y similares.¹⁰

Esta ley enfatiza sobre la obligatoriedad de la revisoría fiscal al extender su presencia a las compañías de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan de 5.000 salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos, durante el mismo lapso, sean iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos.

⁹Ley 43 de 1990. Artículo 1.

¹⁰Ibid., Artículo 2.

La Ley 43, hace referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como de las normas que deben observar los contadores públicos en el ejercicio de su profesión.

En cuanto a las normas de auditoría las contempla desde tres puntos de vista a saber: las relacionadas con las cualidades profesionales del contador público, las relativas con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su trabajo y por último las referentes a la rendición de informes. A su turno las normas para los contadores públicos las clasifica como aquellas relacionadas con la ética profesional, las normas de auditoría generalmente aceptadas, las emanadas de los organismos de vigilancia y dirección de la profesión y las referentes al registro de la información contable con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La Ley 43 de 1990 crea como medio de vigilancia y dirección de la profesión el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como un "organismo permanente, encargado de la orientación técnica científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país".¹¹

¹¹Ibid., Artículo 29.

En uso de sus facultades el Consejo Técnico de la Contaduría ha expedido siete pronunciamientos. La tendencia de estos pronunciamientos está orientada más hacia el ejercicio de la revisoría fiscal con un enfoque de auditoría según normas de IFAC y no hacia el control como elemento de medición y corrección oportuno.

El pronunciamiento número siete del Consejo Técnico, enfatiza este enfoque al encaminar el desempeño de la revisoría fiscal a la realización de cuatro tipos de auditoría: la Auditoría Financiera, la Auditoría de Cumplimiento, la Auditoría de Gestión y la Auditoría de Control Interno, las cuales aún siendo muy bien practicadas, no cumplen con la función global de vigilancia que la ley le ha confiado a la institución de la revisoría fiscal, pues falta en ellas precisamente el elemento de control quien es el que garantiza el correcto desempeño de la sociedad dentro del marco normativo establecido por la Ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

La tendencia actual de la revisoría fiscal es hacia la búsqueda de una reglamentación más adecuada sobre la misma, que la enfoque hacia el control como elemento de medición y corrección, que garanticen su correcto ejercicio.

Fruto de la búsqueda de una reglamentación más adecuada es el trabajo que se presenta a continuación, con el cual se trata de conseguir mejores condiciones con el objeto de garantizar su correcto desempeño en beneficio de la sociedad.

2. NATURALEZA DE LA REVISORIA FISCAL

Para explicar la naturaleza de la revisoría fiscal, se presentan dos teorías a saber: la teoría del Órgano Societario y la teoría del Control, los cuales revisten en conjunto dimensiones complementarias.

2.1 TEORIA DEL ORGANO SOCIETARIO

Ultimamente, se ha hecho bastante común la posición que identifica a la revisoría fiscal como un Órgano Societario, ésto es, "un ente legal que se encuentra implícito en la organización de todo cuerpo asociativo y surge por el hecho y en el mismo momento en que se constituye y nace la persona jurídica".¹²

Bajo este aspecto, la revisoría fiscal, es el órgano societario de fiscalización que, bajo la dirección de un contador público, tiene a su cargo la tarea del control de las operaciones y actos de los administradores en forma

¹²NARVAEZ, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades, 2a. ed., Legis Editores, 1977, p. 211.

integral, permanente, independiente y oportuna, con el propósito de que se desarrollen conforme a la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

2.1.1 Concepto de Órgano Societario

Para comprender el alcance de la revisoría fiscal en el marco genérico del órgano societario, conviene precisar el concepto que se tiene acerca de él. El órgano societario se define como: "aquella estructura normativa que determina cuándo y de qué manera la voluntad o el hecho de un individuo o la de varios serán imputados en sus efectos a un grupo de individuos vinculados en un orden jurídico especial".¹³ Por ello se dice que el órgano es el instrumento que da vida a una declaración de voluntad y que todo ente colectivo está conformado por órganos, cada uno de los cuales tiene una esfera de actividades propias para dar cumplimiento a la formación, declaración y ejecución de la voluntad social.

Toda sociedad actúa por sí misma a través de sus órganos y éstos se dan a la vida jurídica con el nacimiento mismo de la sociedad. Por ello, el órgano societario de la revisoría fiscal es capacidad actuante en el ejercicio de

¹³COLOMBRES, Gervasio R. La Teoría del Órgano en la Sociedad Anónima, Buenos Aires: T.E.A., 1964, pp. 83.

los derechos subjetivos de la sociedad y aunque, por su naturaleza de ente ficticio, no es titular de ellos, sí los ejerce en cumplimiento de potestades y obligaciones.

2.1.2 Tipología del Organo Societario

En las personas jurídicas, los órganos societarios están constituidos por una o varias personas físicas, a quienes la Ley ha autorizado para expresar la voluntad colectiva, ejecutarla, representar al ente colectivo ante terceros o realizar cualquier actuación para la mejor consecución de la finalidad común.

Pero, como la gama de su funcionalidad exige variadas facetas, es dable distinguir diversos tipos o clases de órganos societarios a saber:

Organo de Dirección.

Es el órgano de decisión y dirección de la sociedad y está integrado por la Asamblea de Accionistas o Socios que ejerce las funciones señaladas con el ordenamiento legal y estatutario. Por lo general, estas funciones consisten en trazar las políticas generales y económicas dentro de las cuales han de actuar los administradores, así como las de examinar la situación económica, financiera, administrativa y contable de la compañía.

Organo de Administración.

Es la Junta Directiva, que tiene la labor de dar a los bienes y recursos de la sociedad un adecuado manejo y el uso más eficiente y eficaz en beneficio de los intereses sociales.

Organo de Representación.

En la compañía la representación convencional pertenece a la Gerencia. Por excelencia, su función es la de actuar en el ámbito negocial de tal manera que adquiere derechos y contrae obligaciones en nombre de la sociedad.

Organo de Fiscalización.

Este órgano societario es la Revisoría Fiscal. La Ley concreta sus funciones en la misión de vigilar permanentemente a los órganos de administración y representación en interés de los asociados, el Estado y la comunidad en general. Por tanto, es acertada la afirmación según la cual la Revisoría Fiscal tiene su origen en la ley, de donde emanan también sus funciones.¹⁴

El trabajo que realiza el revisor fiscal es muy importante, ya que el control que ejerce debe revestir el carácter de ser permanente y continuo, pues él debe presentar informes oportunos, para que puedan impartirse a tiempo las acciones de responsabilidad atinentes a los administradores. En

¹⁴NARVAEZ. Op. cit., p. 216.

este aspecto es importante tener en cuenta que si ante un acto irregular, el órgano de fiscalización opera con eficiencia, informará a todos los interesados para que cada cual adopte la conducta que estime conveniente.

La teoría de órgano societario parte del supuesto de que toda sociedad puede actuar por sí misma a través de sus órganos, puesto que el órgano societario nace con la sociedad dentro de un orden jurídico establecido.

Se dice que el órgano es capacidad actuante en el ejercicio de los derechos de la sociedad, la cual como elemento jurídico solo puede actuar a través de sus órganos. El órgano por ser un ente ficticio no está sujeto de derechos, pero sí de ejercicio en cumplimiento de los derechos y obligaciones.

El autor nacional José Ignacio Narváez, en su obra "Teoría General de las Sociedades", es partidario de la anterior afirmación cuando dice que de la ley emanan las funciones de la revisoría fiscal y que quien la ejerce no está obligado a rendir cuentas de su gestión a los socios individualmente considerados.

- **Especialidad:** El órgano es un ente especial pues ostenta normas particulares de competencia que no son propiamente normas de capacidad.

- **Capacidad:** Como lo señala el Código Civil Colombiano (Arts. 1502 y ss), la capacidad puede ser legal o de derecho. Es legal cuando la persona puede obligarse por sí misma sin el Ministerio de otra y de derecho o jurídica en los demás eventos; así, la persona jurídica tiene esta última índole de capacidad en tanto las personas físicas que integran sus órganos tienen capacidad de ejercicio de los derechos de la compañía.

- **Autonomía:** El poder de los órganos revela de por sí una autonomía, determinada por las disposiciones legales. Por eso, es por lo que cada órgano tiene fijado su ámbito de competencias, unas funciones que son poderes propios, recibidos no por delegación sino en virtud de su propio carácter.

- **Necesidad:** La sociedad no puede existir sin sus órganos, razón que justifica su necesaria presencia. Los órganos sociales, por estar implícitos en la organización de todo ente asociativo y surgir por el hecho y en el mismo instante de la creación de la sociedad, son de carácter legal.

- **Unidad:** No obstante lo expresado a nivel interno, en las relaciones externas la sociedad es una sola organización que actúa como tal.¹⁵

2.1.4 La Revisoría Fiscal como Organo Societario

Si se contemplan las transcritas características con las que se identifica la revisoría fiscal, se encontrará un conjunto de razones, de las cuales se extrae el resultado y propósito de la teoría comentada en este capítulo:

¹⁵Ibid., p. 209.

- La revisoría fiscal tiene su origen en la Ley, de donde emanan todas las funciones. Aunque, como queda dicho, la revisoría fiscal nace en el mismo momento en que emerge la sociedad, sus funciones son las que fija la Ley.

- La revisoría fiscal hace presencia en la organización del orden jurídico especial, constitutivo de la persona colectiva.

- La revisoría fiscal tiene un carácter permanente sin importar que las personas físicas que se designen para desempeñarlas reciban tal investidura temporalmente.

- En cuanto tiene que ver con la facultad de adquirir derechos y contraer obligaciones, se puede afirmar que la sociedad-persona jurídica tiene capacidad de derecho, en tanto que el órgano de revisoría fiscal, tiene capacidad de ejercicio en cumplimiento de los derechos y obligaciones de la sociedad.

- La revisoría fiscal tiene su autonomía especial en cumplimiento de sus funciones, pero no puede invadir las funciones de otros órganos sociales. Es entendido, entonces, que cada órgano cumple unas funciones que le son propias, con absoluta independencia, sin invadir el radio

de acción de los demás, en el marco de un régimen armónico de flujos y contrapesos.

- La conducta de la revisoría fiscal es imputada al orden especial en desarrollo de la formación de la voluntad social.

Observado lo anterior, es dable concluir que la revisoría fiscal es un órgano societario de fiscalización privada.

2.2 TEORIA DEL CONTROL

2.2.1 Noción e implicaciones del control

La revisoría fiscal, además de órgano societario, es un elemento de control. Con el objeto de lograr una mejor comprensión de este enfoque, cabe, en primer lugar, definir y ampliar el marco referencial del término control y, además, presentar los aspectos referentes al tipo de control ejercido por los administradores y a la naturaleza de la revisoría fiscal como elemento de control.

En este orden de ideas, conviene hacer una síntesis del artículo escrito por el Dr. Oscar Horacio Torres en la Revista editada por la Facultad de Contaduría Pública de la

Universidad Santo Tomás de Aquino de Bucaramanga, en el año de 1993 referente a esta temática.

En esta síntesis se hace mención a las memorias del XIII Simposio de revisoría fiscal, desarrollado en octubre de 1990 en Cartagena de Indias; recuerda este catedrático la aprobación que en aquel evento se dió a la definición de control propuesta en la tesis de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, titulada Proyecto de reglamentación de los procedimientos de revisoría fiscal.

En este estudio se define el control como "el conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y se corrige el desempeño de la sociedad para garantizar la legalidad y regularidad y para asegurar la ejecución de los objetivos y metas de la sociedad".¹⁶ Esta definición incluye términos que han sido tratados en otras áreas del saber tales como la electricidad, la mecánica, la administración, etc.

Otro autor, Robert J. Mockler, en su libro *The Management Control Process* al comentar el control por la gerencia, asegura que éste es un esfuerzo sistemático de implantar

¹⁶CACERES y OTROS. Proyecto de Reglamentación de los Procedimientos de Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad Autónoma de Bucaramanga: Taller de Investigación, Bucaramanga, 1989, p. 177.

normas de desempeño con objetivos de planificación, para diseñar sistemas de retroalimentación informativa, comparar el desempeño efectivo con dichas normas predeterminadas en orden a establecer si existen desviaciones, medir su significado, tomar las medidas necesarias para que todos los recursos empresariales se aprovechen en la forma más efectiva y eficaz posible, y lograr los objetivos empresariales.

Con las definiciones antes enunciadas es fácil detectar, en el control, un proceso lógico y aplicable a cualquier persona, cosa, organización o actividad, sea ésta científica o no. En ellas permanecen constantes unos aspectos que identifican, en la generalidad de las situaciones al término control, tales como:

- El control establece normas y métodos para medir el desempeño a través de una definición clara de metas y objetivos.

- Mide el desempeño en sus distintas facetas.

- Con base en estas mediciones, el control puede identificar desviaciones de los desempeños en relación con las normas definidas y tomar medidas correctivas.

Así, el control se constituye en una función que mide el progreso contrastándolo con los objetivos y planes para colocar restricciones en las acciones indeseables, aplicar medidas correctivas, asegurar operaciones eficientes y obtener resultados favorables.

Si el control es estratégico, los planes especifican los factores de desempeño que van a ser controlados; estos factores son la cantidad, la calidad, el tiempo, el costo y la dirección.

No obstante lo dicho, el control debe respetar algunas pautas o consideraciones de acción como son las que a continuación se enuncian:

- Operar en todas las áreas y niveles de la dirección, de tal suerte que se conciba a la compañía como un todo.
- Aplicar múltiples criterios de control con el fin de expandir el horizonte de responsabilidad del ejecutivo y asegurar el balance de las submetas.
- Colocar igual énfasis en los controles formales o cuantitativos y los informales o de conducta, así como

también en la interacción y los sentimientos que caracterizan las conductas individuales y de grupo.

De otra parte, y aunque parezca más una simple distancia numérica de singular a plural, la diferencia entre el término control y los controles es axiomática tal y como lo señaló el Dr. Alfonso Osorio Russi en su conferencia "Controles y Auditoría en el Planteamiento Estratégico de Sistemas", dictada en el marco del I Simposio Internacional y VI Colombiano de Controles, Seguridad y Auditoría de Sistemas, celebrado en el mes de Abril de 1991.

Decía este autor, que en tanto el control contiene un concepto aplicable a las organizaciones, los controles son medidas que se aplican a los resultados de acciones o procesos ya ejecutados; los controles son, en consecuencia, medidas correctivas, un paso de la estructura propia del control.

Vistas las precedentes fundamentaciones, es dable exponer la definición, que fluye de los análisis efectuados por el Dr. Oscar Horacio Torres en su cátedra de revisoría fiscal: Control es el conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de las cuales se mide y corrige el desempeño de algo para garantizar el cumplimiento de un marco establecido.

2.2.2 Características del Control

De lo descrito anteriormente, se desprende las siguientes características inherentes al control:

2.2.2.1 Permanencia. Se habla de un control permanente en el sentido de que no se puede admitir su existencia sin continuidad. Claro está, la permanencia no se refiere a la presencia personal de quien ocupe el cargo de revisor fiscal, sino a ese conjunto de normas, procedimientos y técnicas que son impersonales y que garantizan su total representación.

2.2.2.2 Oportunidad. Para que ostente esta cualidad, el control debe corregir las fallas e irregularidades antes que se produzca el efecto negativo de los mismos.

2.2.2.3 Integridad. El control ha de estar en condiciones de garantizar el conocimiento de aspectos legales, administrativos, financieros y operativos de manera que se tenga un conocimiento general de todo lo referente con la persona jurídica, a fin de mantener una vigilancia permanente.

2.2.2.4 Independencia. Por ser impersonal, el control es independiente por naturaleza. De este modo, se garantiza que no tenga compromisos con la administración y que sea objetivo en el acatamiento de un conjunto de normas, procedimientos y técnicas cuyo propósito definido es el de cumplir y, si es necesario, denunciar y reportar.

2.2.3 El control ejercido por los administradores

Una vez ubicado conceptualmente el término control, deducir que la responsabilidad de su existencia corresponde a la administración de las empresas es simple tautología, pues el control es una de las actividades administrativas como lo son la planeación, la organización, la dirección y la coordinación. Sin embargo, el control que los administradores ejercen no es el mismo que procura la revisoría fiscal.

Para esclarecer este punto, es indispensable discernir el concepto de administración. Con acierto se ha manifestado que administrar es dirigir la economía de una persona o entidad; es cuidar los intereses de una comunidad, emplear con prudencia el dinero o una cualidad. Así, la función de administrar se asocia con las acciones de cuidado y vigilancia de los bienes o negocios de otro.

En cuanto tiene que ver con los actos de administración, cabe puntualizar que éstos son los que tienden a la conservación, utilización y progreso de un patrimonio.

Tratándose de personas jurídicas, los estatutos deben definir la forma de administrar los negocios sociales; más a falta de estipulaciones, los administradores podrán celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social con la obligación de responder por los perjuicios que dolosa o culposamente ocasionen a la sociedad, los socios o terceros.

Corresponde, entonces, a la función administradora la obligación de ejecutar las políticas establecidas por los órganos superiores de la entidad, implantar los elementos y desarrollar los procesos, encaminados a planear, organizar, dirigir y controlar la empresa, coordinando sus recursos tangibles e intangibles. Se busca, con ello, el lícito logro de una alta productividad y los objetivos económico-sociales de la organización.

La función administrativa realiza, las siguientes actividades:

2.2.3.1 De planeación. El proceso de planeación se realiza planteando procedimientos y políticas que reflejen

los objetivos y metas básicas de la administración. Un sistema bien planeado y aplicado, contribuirá a obtener los resultados esperados de la mejor manera y con el menor gasto de tiempo y esfuerzo. Una vez establecidas dichas políticas, éstas encauzarán la labor hacia los objetivos estipulados, definirán las pautas a seguir y reducirán la necesidad de que la alta dirección tenga que estar tomando decisiones de tipo rutinario.

La administración decide a dónde debe ir la organización y cómo se debe llegar allí. Esto requiere la evaluación de los cambios y restricciones tanto internas y externas, pronóstico, fijación de objetivos, desarrollo de estrategias y políticas y preparación de planes de acción.¹⁷

2.2.3.2 De organización. En este campo, se debe decidir quién hace qué, para lo cual se hace necesario agrupar las actividades, determinar responsabilidades y establecer medios de comunicación, de coordinación y de control.

"La organización decide quién hace qué. Esto requiere la definición y agrupación de actividades, la definición de responsabilidades y el establecimiento de medios de comunicación, coordinación y control".¹⁸

¹⁷ARMSTRONG, Michel. Manual de Técnicas Gerenciales. Bogotá: Legis, 1988, p. 20.

¹⁸Ibid., p. 20.

2.2.3.3 De dirección. La coordinación, en concreto, implica proyectar la estructura mediante la cual, unidades diversas pueden laborar juntas en pro de los mejores intereses de la empresa. Por ello, se ha expresado que la coordinación es el proceso de hacer que los diversos trabajos de rutina se lleven a cabo sin contratiempos, rumbo a la meta común.

"La administración asegura que la gente sepa qué debe hacer y cuándo; y ejerce liderazgo para hacer que todos trabajen con sus máximas capacidades como parte de un equipo".¹⁹

2.2.3.4 De control. "Por último, mide, supervisa y compara resultados con los planes prefijados, hecho que le permite tomar medidas correctivas cuando sea necesario".²⁰

Clasificado el ámbito funcional de los administradores, conviene hacer mención, al menos somera, de sus deberes. En relación a este tópico, el Dr. Hernando Bermúdez, asegura que, en cumplimiento de sus funciones, los administradores deberán:

¹⁹Ibid., p. 20.

²⁰Ibid., p. 20.

- Obrar con la diligencia, la honestidad y buena fe, propias de un ordenado, leal y correcto empresario.
- Cumplir las normas de su propia profesión.
- Respetar y velar por la estricta observancia tanto de las disposiciones legales y estatutarias, como de las decisiones emanadas de los órganos de dirección y administración de la entidad.
- Implantar y mantener un adecuado sistema de control interno.
- Informar oportuna y suficientemente a sus superiores las actividades de la empresa y proponer la aprobación de los planes y programas que requiera su buen funcionamiento.
- Guardar y proteger la reserva comercial e industrial de la empresa.
- Abstenerse de participar en actos y operaciones, respecto de los cuales hubiere conflicto de intereses.
- Abonar a la empresa cualquier provecho directo o indirecto que obtenga en el ejercicio de intereses.
- Dar un trato equitativo a todos los asociados, socios o propietarios de la entidad y respetar su derecho de inspección.
- Rendir informes completos y comprobados sobre su gestión y la situación de la entidad, y presentar estados financieros básicos junto con sus notas cuando se lo soliciten o de oficio, al menos a la terminación de cada ejercicio social y dentro del mes siguiente a su retiro del cargo.
- Suministrar las informaciones, impartir las instrucciones y ejercer el control necesario para permitir una eficaz realización de los procedimientos encomendados a la Revisoría Fiscal y lograr que se le proporcionen, con no menos de un (1) mes de antelación a la fecha en la cual ésta deba presentar sus opiniones, los estados financieros, las informaciones y confirmaciones que ella requiera de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- Prestar las cauciones o garantías que al momento de su designación podrán serle exigidas por el órgano en que recae la competencia para elegirlos.²¹

En síntesis, a todo administrador le corresponde la obligación de conservar y cuidar los bienes que se le han entregado, y tener en cuenta que su labor se circunscribe al desempeño de las tareas de gestión social.

Para finalizar este tema, conviene identificar a las personas que pueden considerarse como administradores, sobre quienes recaen las ya anotadas responsabilidades.

En primer lugar, reúnen tal calidad los miembros de la Junta Directiva o el Consejo de Administración. Así mismo, quienes de cualquier manera ejercen la representación legal de la entidad ya sea en forma total o parcial. Son también administradores las personas a quienes los estatutos confieren tal calidad.²²

Estos sujetos del control, tienen a su cargo el ejercicio del mismo sobre la organización que regentan; no sobra, sin embargo, resaltar que este control va más allá de la escueta comprobación del cumplimiento en las normas que

²¹BERMUDEZ, Hernando. Escrito referente a Revisoría Fiscal, Santafé de Bogotá, 1993, p. 2.

²²Ibid., p. 1.

regulan la pertinente actividad como quiera que incluye la verificación del logro de los objetivos empresarialmente fijados.

2.2.4 Control interno

2.2.4.1 Definición. La función de vigilancia, a que se hace referencia en esta tesis, contiene una relación con la estructura del denominado "Control Interno".

Según la Guía Internacional de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, el Sistema de Control Interno es:

... el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente de un negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguardia de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera contable. Con arreglo a esta posición, el sistema de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad.²³

²³GUÍA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA No. 6. Emitida por el International Auditing Practices Committee -IAPC- del International Federation of Accountants -IFAC-.

Por su parte, el Dr. Hernando Bermúdez define al Control Interno como:

El proceso integral, coherente, dinámico y formalizado por escrito, mediante el cual los administradores, en cumplimiento de su obligación de controlar la empresa, buscan asegurar, en cuanto sea razonable y posible, el logro eficiente de los objetivos y fines de la organización.²⁴

También se encuentra la noción ofrecida por la Ley 87 de 1993, cuyo articulado comienza por considerar al control interno como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

²⁴BERMUDEZ, Hernando. Op. cit., p. 4.

2.2.4.2 Factores y elementos del control interno

Siete (7) son los principales factores que se deben tener presentes para el diseño de un sistema de control interno, a saber:

- Tamaño de la entidad.
- Características de la organización.
- Naturaleza del negocio.
- Diversidad y complejidad de las operaciones.
- Métodos empleados para procesar datos.
- Normas legales aplicables a la entidad, en sí misma o respecto de la empresa o negocio que realiza.
- El costo de su diseño y operación con relación a los beneficios que de él se espera.²⁵

En cuanto tiene que ver con los elementos del sistema de control interno, se puede considerar, que son los siguientes:

- La integridad y competencia de los recursos humanos al servicio de la empresa.

En verdad, la efectividad de un Sistema de Control Interno depende de la integridad, los valores éticos y la competencia de los recursos humanos apostados en la empresa. Para asegurar que el personal goce de tales calidades, los administradores deben establecer adecuadas políticas y procedimientos para seleccionar, contratar, capacitar, evaluar, promover y compensar a los empleados, así como para proporcionarles los recursos necesarios para que puedan cumplir con las responsabilidades que se le asignen.

²⁵Ibid., p. 4.

- El ambiente de control.

Se concibe a este elemento como el efecto colectivo de varios factores que pretenden establecer, realizar, o mitigar la efectividad de políticas y procedimientos específicos. Entre estos factores se encuentran: el funcionamiento de la Junta Directiva, la Filosofía y Estilo de la Gerencia, la Estructura Orgánica de la Entidad, las influencias externas.

Además de la Junta Directiva, interesa el funcionamiento de sus comités, en particular el Comité de Auditoría. Este cuerpo colegiado participa activamente en el control de las políticas y práctica de información contable y financiera de una entidad.²⁶

La Filosofía y el estilo de operación de la gerencia, juega un papel primordial en cuanto que incluye una amplia gama de características como lo son el enfoque gerencial para asumir y vigilar los riesgos empresariales, las actitudes y acciones gerenciales con respecto a la información financiera, y el énfasis gerencial sobre el cumplimiento de las metas presupuestales. Estas características influyen sustancialmente en el ambiente de control sobre todo cuando una sola o varias personas dominan la gerencia, independientemente de la consideración asignada a los otros factores del ambiente de control.

También es factor de ambiente, la estructura orgánica de la entidad, particularmente en lo relacionado a la delegación de autoridad, la asignación de responsabilidades y la

²⁶Ibid., p. 2.

segregación de funciones. La estructura organizativa de una entidad proporciona el marco general para planear, dirigir y controlar las operaciones. Una estructura organizativa incluye la consideración de la forma y naturaleza de las unidades de la entidad, y el procesamiento de datos con las respectivas funciones gerenciales.

Por su parte, las influencias externas pueden afectar las operaciones y prácticas de una entidad si se trata del marco legal y la inspección y vigilancia ejercida por el Estado. Estas influencias afectan las operaciones y prácticas de una entidad. Se encuentra dentro de éstas los requisitos de vigilancia y el cumplimiento de imposiciones provenientes de organismos legislativos y reguladores, la revisión y el seguimiento con respecto a las acciones de la entidad, efectuadas por partes ajenas a la misma.

Las influencias externas suelen estar fuera de la autoridad de la entidad; sin embargo, tales influencias podrán aumentar la conciencia y actitud de la gerencia hacia la conducción e información de las operaciones de la entidad y hacer que la gerencia establezca procedimientos específicos y políticas para la estructura del control interno.

En resumen, el ambiente de control refleja la actitud, la conciencia y la acción del Consejo de Administración, la gerencia, los propietarios y otros actores en relación con la importancia del control y su incidencia en la entidad.

- Las metas asignadas a cada unidad.

Deben asignarse metas a cada una de las unidades en que se divide la empresa. Ellas deberán conservar coherencia con los objetivos y fines institucionales, ser adecuadas a cada nivel de la organización, claramente comunicadas y razonablemente alcanzables.

- Los mecanismos para detectar, evaluar y contrarrestar los riesgos en orden a alcanzar los objetivos y fines institucionales.

- Los sistemas de información, en especial el sistema contable.²⁷

El nivel de comunicabilidad de las actividades internas y los hechos externos que puedan afectar la empresa, previene errores. El principal sistema de información es el sistema contable, que consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones de un ente económico en forma clara, completa y fidedigna; todo ello con sujeción a las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia.

²⁷Ibid., p. 5.

En este aspecto, es necesario añadir que la contabilidad no sólo es un medio para conocer el estado de un negocio, informar sobre él o para rendir cuentas de una gestión, sino que, al mismo tiempo, es un instrumento de control.

"La información financiera que suministra un sistema de contabilidad la requieren quienes toman decisiones a nivel gerencial para ayudarse en el planeamiento y control de las actividades de la entidad económica".²⁸

En contabilidad se preparan informes acerca de los resultados de decisiones anteriores. Una vez que se han tomado estas últimas y se inicia su implantación, pueden surgir efectos financieros importantes que suelen resultar decisivos para el éxito de la organización.

En estos términos, deben medirse en forma continua los efectos de la decisión y prepararse periódicamente informes acerca de los mismos, nuevos o ya conocidos, y del éxito de las decisiones conforme transcurre el tiempo.²⁹

"A la contabilidad se le llama, con frecuencia, el lenguaje de los negocios, dado que es una herramienta primordial en

²⁸MEIGS, Walter B; JOHNSON, Charles B; MEIGS, Robert. Contabilidad, la base para decisiones comerciales, 2a. ed., en Español, versión Colombiana, Bogotá: 1984, p. 2.

²⁹WELSEH, Glenn A.; ANTHONY, Robert N. Fundamentos Contabilidad Financiera. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, S.A., 1984, p. 2.

el control de las operaciones y en la información sobre las realizaciones de las entidades mercantiles".³⁰

Conviene aclarar, que la información contable debe ser comprensible y útil: para revestir esta última virtud, ha de ser pertinente y confiable; será pertinente cuando arribe en forma oportuna y posea los valores de la realimentación y la predicción; la segunda de las denotadas cualidades se obtendrá en el momento en que sea neutral, verificable y en la medida en que represente fielmente los hechos económicos.

En ciertos casos, se requiere que la información sea comparable para lo cual se le debe realizar sobre bases uniformes.

- Los controles sobre los procedimientos.

Deben existir controles en todos los niveles de la organización, incorporados a las funciones realizadas por ellos, para garantizar el cumplimiento de las metas.

Tales controles incluyen entre otros los siguientes:

. Reglas para autorizar transacciones y actividades.

. Segregación de funciones, que consiste en asignar a diferentes personas la responsabilidad

³⁰GRADY, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptadas, Instituto Colombiano de Contadores Públicos, México, 1977, p. 6.

de autorizar transacciones, ejecutarlas, registrar y custodiar los activos.

. Diseño y uso de documentos apropiados para asegurar el registro adecuado de transacciones y hechos.

. Dispositivos de seguridad adecuados para restringir el acceso, uso o disposición, directo o indirecto, de los activos y registros de la entidad.

. Reglas para realizar, a intervalos razonables, inventarios que permitan comparar los registros contables con los activos y pasivos existentes y tomar la acción apropiada respecto de cualquier diferencia (tales inventarios, según la naturaleza de los bienes, se realizan mediante arqueos, inspecciones, conciliaciones, confirmaciones y otros procedimientos y deberán efectuarse al menos a fin de cada ejercicio social).

- La comunicación entre los diferentes niveles de la organización.

Con el objeto de procurar acciones oportunas, un correcto sistema de control interno debe contar con el elemento de la comunicación; los administradores deben fomentar una continua y adecuada comunicación entre todos los niveles de la organización en orden a estos fines.

- Mecanismos para enfrentar y manejar el cambio

Los administradores deben establecer y mantener mecanismos y procedimientos que, en adición a los consagrados para la evaluación de los riesgos, permitan identificar, evaluar y aprovechar las oportunidades generadas por los cambios que surjan de factores externos como la economía y las disposiciones legales.

- La supervisión

Por sí misma o por intermedio de unidades especializadas como la auditoría interna, la administración está comprometida con el ejercicio de una oportuna supervisión sobre el sistema de control interno a través de la evaluación y el

seguimiento al desempeño de los diferentes niveles de la organización.

Los resultados obtenidos deben ser utilizados para modificar las metas, cambiar las políticas y procedimientos, mejorar los controles de operación, corregir los errores o irregularidades, estimular o sancionar al personal, o para desarrollar cualquier otra acción que sea necesaria de cara al logro de los objetivos y fines de la organización.³¹

Vistos los elementos y factores que integran el control interno, se puede concluir que éste surge como un plan de organización y un conjunto de todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar la conducción ordenada y eficiente de su negocio incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable.

2.2.4.3 Objetivos del Control Interno

El control interno como el plan de organización que adopta la sociedad, debe ser eficaz en la creación de las normas y procedimientos generales de la empresa, con el fin de que

³¹BERMUDEZ, Hernando. Op. cit., p. 5.

éste logre cumplir con los objetivos señalados por la misma.

Se habla de un control interno fiable, cuando está diseñado de tal manera que el plan de organización facilite una adecuada división de las actividades y responsabilidades, cuando el procesamiento y registro de las transacciones suministran un control contable razonable sobre el activo, sobre el pasivo y sobre los ingresos y gastos; además cuando se cuenta con un personal de una calidad proporcional a las responsabilidades que se les ha asignado. Al respecto el Doctor Hernando Bermúdez afirma que un sistema de control interno es adecuado cuando coadyuva eficazmente al logro de los siguientes objetivos:

- Asegurar el cumplimiento de las normas legales, los reglamentos, los estatutos, las decisiones de los órganos de dirección y administración y las obligaciones con terceros.
- Proteger los activos de la empresa y los bienes de terceros que se encuentren en poder de la entidad.
- Garantizar la generación de información que reúna las cualidades y requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias.
- Detectar, comunicar y responder ante los riesgos y oportunidades que se presenten a la empresa, interna o externamente, para contribuir a su desarrollo eficiente.³²

³²Ibid., p. 4.

2.2.5 El control ejercido por la Revisoría Fiscal

2.2.5.1 Definición. El control que ejerce la revisoría fiscal es el conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y se corrige el desempeño de la persona jurídica y los actos de los administradores con el propósito de garantizar legalidad, regularidad y asegurar la ejecución de los objetivos y metas de la persona jurídica.

De esta definición se desprende el hecho de que la revisoría fiscal, maneja dos tipos de fiscalización:

- Fiscalización de los actos de los administradores.
- Fiscalización de los estados financieros.

En algunos países, las dos fiscalizaciones se encuentran asignadas a dos instituciones diferentes. En otros, como Colombia, Argentina y Alemania han sido asignados a una sola.

Sobre el nombre de esta institución, se tiene que en Colombia se denomina revisoría fiscal y en Argentina sindicatura.

2.2.5.2 **Funciones de la Revisoría Fiscal.** El Código de Comercio, en su Artículo 207, fija dentro de las funciones del órgano de fiscalización, las relativas al mantenimiento de un control sobre los valores sociales como son:

- Velar para que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad.

- Procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad.

- Impartir las instrucciones necesarias para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

Es claro que las labores de vigilancia son propias de la revisoría fiscal y no pueden ser endosadas a ningún otro órgano societario. Pero sus labores de vigilancia recaen sobre lo actuado por los administradores.

En términos generales, la función de la revisoría fiscal es vigilar que los administradores hagan, es decir que ejerzan el control sobre los bienes y valores sociales. De esta afirmación emergen interrogantes como: Qué hacen los administradores? Administrar es la respuesta, pero ... qué es administrar? es planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar la empresa.

A propósito de los modernos lineamientos sobre la misión de los diferentes órganos societarios, preciso es sostener que lo referente a la revisoría fiscal es el control de la sociedad, que no se puede homologar al control ejercido por los administradores. Aunque ambos buscan los mismos propósitos (alcanzar los objetivos y metas de la sociedad), las normas que deben medir y corregir son diferentes para cada órgano societario.

Si bien es cierto, la responsabilidad de los administradores (junta directiva y gerente) consiste en la existencia y adecuado control de todas las actividades de la sociedad, la responsabilidad de la revisoría fiscal es la de vigilar que los administradores implementen un sistema de control adecuado. Con este propósito, la revisoría fiscal, imparte las instrucciones al órgano societario que esté en condiciones de tomar las medidas tendientes a subsanar cualquier irregularidad que se presente en el normal desarrollo de las actividades de la empresa.

Pero cuando la anomalía se encuentra en la Asamblea o Junta de Socios, la revisoría fiscal pone en conocimiento de un Juez de la República la decisión adoptada y la norma infringida a la luz del artículo 191 del Código de Comercio, por cuyo tenor "los administradores, los

revisores fiscales y los socios ausentes o disidentes podrán impugnar las decisiones de la asamblea o de la Junta de Socios cuando no se ajusten a las prescripciones legales o a los estatutos".³³

Dentro de las actividades de medición que debe ejercer la revisoría fiscal, la asistencia a Juntas Directivas cumple papel importante. En dichas reuniones, se desarrollan las gerencias tácticas y estratégicas que determinan el comportamiento de la sociedad a corto y largo plazo. Es allí donde se fijan los objetivos, las estrategias y las políticas que se han de seguir en la empresa.

La asistencia de la revisoría fiscal a las juntas directivas cumple con el cometido de cerciorarse de que los actos de los administradores estén dentro del marco normativo, objeto de vigilancia por parte del órgano de fiscalización.

No falta la opinión, conforme a la cual la revisoría fiscal no debe asistir a todas las reuniones de junta directiva; sin embargo, tal criterio olvida que la Junta Directiva tiene sus miembros y que son ellos quienes votan las decisiones; el órgano societario de fiscalización no participa en la votación; además de conocer las decisiones

³³CODIGO DE COMERCIO, Op. cit., art. 191.

adoptadas, la voz de la revisoría fiscal se emite para alertar sobre la legalidad o ilegalidad de una decisión.

No puede la revisoría fiscal renunciar a asistir a Juntas Directivas por temor a coadministrar. Esa actitud, que siempre se aplica a algunas de las actividades por miedo a coadministrar, es la causa de la inercia en que vive la revisoría fiscal. La idea de que la revisoría fiscal ejerce control, pero no lo ejerce porque es función administrativa, está desviando su razón de ser porque al final se va a dictaminar sobre un control que no se vigiló ni ejerció.

A esta altura de la discusión, se debe reconocer que hay un control que es una función administrativa. Se trata del control que tiene que ver con el manejo eficiente y adecuado de los bienes y valores sociales. A los administradores se les entregan unos recursos para que se utilicen en pro de alcanzar los objetivos y metas trazadas; para cumplir con estos propósitos planean, organizan, dirigen, coordinan y controlan como se aclaró anteriormente.

Pero la revisoría fiscal ejerce también un control: aquel que tiene que ver con el desempeño de los administradores dentro de unas normas preestablecidas (ley, estatutos,

decisiones, normas fiscales, principios de contabilidad, etc.).

Luego, la revisoría fiscal controla que los administradores ejerzan control sobre los bienes y valores sociales y, por ende, es co-responsable de la existencia de aquel sobre éstos.

Conocido el campo de acción de cada órgano societario, decir que se coadministra porque se ejerce control o porque se asiste a las reuniones de Junta Directiva, es bastante atrevido.

No obstante, si la revisoría fiscal implementa controles, por ejemplo, participa con su voto en la toma de decisiones de la Junta Directiva o desarrolla actividades de planeación, organización, dirección, coordinación y control, su campo va a recaer sobre los recursos (bienes y valores sociales) y, entonces, se podrá concluir que, en tal hipótesis, la revisoría fiscal sería coadministradora.

Por ello, es necesario insistir en que no obstante ser complementarias unas de las otras, las obligaciones del revisor fiscal son diferentes de las que corresponden a la administración y que, en manera alguna, aquel puede asumir las cargas y responsabilidades de ésta.

No cabe duda, por tanto, que el revisor fiscal, no puede desempeñar ningún otro cargo en las sociedades bajo su control. Basta esta mención legal para dar la razón a todos aquellos empresarios y contadores públicos que ven, como ilegal y contraria a la ética profesional, la llamada coadministración porque, de un lado, no es posible reconocer objetividad en quien valora sus propios actos; mal podría esperarse que el revisor fiscal se acusara públicamente de haber realizado una operación indebida y, de otra parte, como resultado de la teoría organicista, cada quien dentro de la sociedad tiene una función propia que los otros no pueden usurpar; como la anota el profesor José Ignacio Narváez:

- Cada órgano tiene la misión de cumplir determinadas funciones y sólo él puede cumplirlas.
- Un órgano no puede usurpar los poderes de otro.
- No son admisibles delegaciones generales de poderes o atribuciones.³⁴

En esencia, y de acuerdo con los aspectos analizados hasta este momento, se puede concluir que las funciones de la revisoría fiscal son de revisión y no de ejecución. Su labor no se encamina a celebrar operaciones con sujeción a determinadas normas, ni a llevar la contabilidad o tomar medidas de conservación y hacer estados financieros, sino

³⁴NARVAEZ GARCIA. Op. cit., p. 212.

que, dentro de sus funciones, está la de medir y corregir las operaciones sociales y los actos de los administradores para que estén conforme a la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

Estas funciones de la revisoría fiscal tienen como característica fundamental la de ser irrenunciables, de orden público y solamente susceptibles de reglamentación por el máximo órgano social.

El revisor fiscal como controlador de los actos de los administradores debe realizar una evaluación de los controles que éstos deben establecer para dirigir aquella. En este contexto, cobra sentido el principio contenido en la Ley 43 de 1990 y defendido por la profesión contable a lo largo de varios años, según el cual debe hacerse un examen crítico del control interno existente.

2.2.5.3 Características propias de las funciones realizadas por la Revisoría Fiscal

De los comentarios expresados en la exposición que, sobre la revisoría fiscal, presenta la revista editada por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás de Bucaramanga, así como de lo analizado en la circular conjunta SS-05, SB-076, CNV-015, de Septiembre 19 de 1989, se puede concluir que la revisoría fiscal presenta

como características propias de sus funciones, las siguientes:

- **Permanencia.** Su labor debe cubrir las operaciones en su fase de preparación y ejecución; su responsabilidad y acción deben ser permanentes, tal como lo disponen los ordinales 1 y 5 de Art. 206 del Código de Comercio.

- **Cobertura total.** La acción de la revisoría fiscal debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esté vedado al revisor fiscal. Todas las operaciones o actos de la sociedad, así como todos sus bienes, sin reserva alguna, deben ser objeto de fiscalización.

- **Independencia y acción de criterios.** El revisor fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigna la Ley y su criterio debe ser personal y estar basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional.

Su gestión debe ser libre de todo conflicto de intereses que le reste independencia, y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control.

- **Prevención.** La vigilancia que ejerce el revisor fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere en conductas contrarias a la licitud o las órdenes de los órganos superiores.³⁵

³⁵CIRCULAR CONJUNTA SS-05, SB-076, CNV-015, Superintendencia Bancaria, Comisión Nacional de Valores. Septiembre 19 de 1989, p. 3.

2.2.5.4 Objetivos del órgano societario de la Revisoría Fiscal

Una vez analizadas las normas legales relacionadas con la revisoría fiscal, en especial la Ley 145 de 1960 y los arts. 207 y 208 del Código de Comercio, se puede palpar la existencia de los principales objetivos de la revisoría fiscal. En síntesis la circular conjunta presenta los siguientes:

- Controlar y analizar permanentemente la empresa con el fin de que su patrimonio sea adecuadamente protegido, conservado y utilizado, y para que las operaciones se ejecuten con la máxima eficacia posible.
- Vigilar constantemente que los actos administrativos, al tiempo de su celebración y ejecución, se ajusten al objeto social de la empresa y a las normas legales, estatutarias y reglamentarias vigentes con el objeto de que no se presenten irregularidades en detrimento de los accionistas, los terceros y la propia institución.
- Inspeccionar continuamente el manejo de los libros de contabilidad, los libros de actas, los documentos contables y archivos en general, para asegurarse de que los registros hechos con libros sean correctos y cumplan todos los requisitos establecidos por la Ley, de manera que se tenga la certeza de que los documentos soporte de los hechos económicos, los derechos y las obligaciones de la empresa, se conservan adecuadamente en su condición de fundamento de la información contable.
- Emitir certificados e informes sobre los Estados Financieros, si el balance presenta en forma fidedigna la situación financiera y el estado de pérdidas y ganancias y el resultado de

las operaciones de acuerdo con normas contables generalmente aceptadas.

- Colaborar con las entidades gubernamentales de regulación y control interno.³⁶

2.2.5.5 Dimensiones del trabajo a realizar por la Revisoría Fiscal

Generalmente el trabajo realizado por la revisoría fiscal se ha visto unido a la práctica de una auditoría externa. Esa imagen de la revisoría fiscal es desde luego distorsionada e inexacta, además de restarle el cubrimiento y alcance necesarios para llegar a ser vista como elemento de control.

Identificar a la revisoría fiscal como instrumento operativo de control, constituye un avance bastante significativo al poderse establecer su diferenciación con la práctica de la auditoría externa y es precisamente con la expedición de la circular conjunta SS-005, SB-076, CNV-015 de Septiembre 19 de 1989 expedida por la Superintendencia de Sociedades, Superintendencia Bancaria y Comisión Nacional de Valores que se pretende separar enfáticamente la revisoría fiscal del ejercicio de la auditoría al exponer las siguientes consideraciones:

³⁶Ibid., p. 2.

- No existe en nuestra legislación disposición alguna que equipare la revisoría fiscal con la Auditoría Externa y por consiguiente, no es válido pretender que el trabajo y la responsabilidad del revisor fiscal y del Auditor Externo sean equivalentes.

- Es así como mientras el cargo de revisor fiscal es de carácter obligatorio para aquellas sociedades en donde por ministerio de la Ley se exige (artículo 203 del Código de Comercio), el de Auditor Externo es opcional.

- El revisor fiscal es de libre nombramiento y remoción por parte del Organismo Rector, pero una vez acepta el cargo y se efectúa su registro en la Cámara de Comercio del domicilio social, dicho órgano no se extingue por convención contractual ya que conservará tal carácter para todos los efectos legales mientras no se cancele su inscripción con el registro de un nuevo nombramiento (artículo 164 del Código de Comercio).

- En lo que hace a la subordinación del revisor fiscal en Colombia, es claro que no puede estar bajo la dependencia de los administradores y directivos, sino de los asociados como voceros del interés común de la sociedad. No ocurre lo mismo con el Auditor Externo, quien depende directamente de la administración y es a ésta a quien debe rendir el resultado de su gestión.

- Además, los deberes del Revisor Fiscal no podrán cumplirse a cabalidad sino mediante una inspección asidua y un control permanente (artículo 207, ordinales 5o. y 6o. del Código de Comercio), a diferencia de lo que ocurre en el ejercicio del cargo de auditor externo, el cual puede ejercerse en forma temporal u ocasional, de acuerdo al trabajo contratado.

- En consecuencia, no puede sostenerse desde el punto de vista jurídico que la revisoría fiscal y la auditoría externa desempeñen las mismas funciones y, por consiguiente, que el alcance de las responsabilidades que a ambos competen sea el mismo.

- De otra parte, el revisor fiscal, está sujeto no sólo a la responsabilidad civil que puede derivarse del ejercicio de su profesión, sino

también a las sanciones administrativas (artículos 216 del Código de Comercio, 23 del Decreto 2920 de 1982, y 12, ordinal 6o. de la Ley 32 de 1979), disciplinarias (artículo 15 del Decreto 1462 de 1961) y penales (artículos 62, 157, 212, 293 y 395 del Código de Comercio), señalando además que el revisor fiscal como Contador Público que es (artículo 215 del Estatuto Mercantil), se asimila a un funcionario público para efectos de las sanciones penales por culpas o delitos que cometiere en la ejercicio de actividades propias de su profesión (artículo 11 de la Ley 145 de 1960).³⁷

Por todo lo anterior, la auditoría no permite una explicación correcta de la revisoría fiscal, como tampoco hace posible su ejercicio técnico adecuado. Aunque hay quienes han querido suplantar la revisoría con la auditoría, sin tener en cuenta que ésta no corresponde a un análisis objetivo, dado que el legislador colombiano al introducir y sostener la institución de la revisoría fiscal ha pretendido garantizar el ejercicio del control en forma integral, permanente, oportuna e independiente, y ha considerado al contador público como el profesional idóneo para ello.

Además conviene recordar que el control es prácticamente una disciplina autónoma hasta el punto de haberse desarrollado como teoría general del control, y aunque este control no es patrimonio exclusivo de ninguna disciplina científica, sí es una función que implica varios campos del

³⁷Ibid., p. 5.

conocimiento. En el campo de la revisoría fiscal y para una correcta comprensión de este órgano societario se hace necesario un preciso y completo conocimiento del control con el fin de lograr el cumplimiento de los objetivos propuestos en la sociedad.

3. METODOLOGIA DEL TRABAJO DEL REVISOR FISCAL

Para el desarrollo del trabajo de revisoría fiscal y la comprensión de su metodología, se tuvo en cuenta el concepto de control, definido como el "Conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y se corrige el desempeño de la persona jurídica con el propósito de garantizar la legalidad, regularidad y de asegurar la ejecución de los objetivos y metas de la persona jurídica".³⁸

Con base en la anterior definición, se presenta el siguiente cuadro que sintetiza, las diversas facetas del proceso metodológico. Ver cuadro 1.

³⁸CACERES y OTROS. Op. cit., p. 177.

CUADRO 1. Metodología del Trabajo del Revisor Fiscal.

TIPO DE CONTROL	NORMA PREESTABLECIDA	MEDICION	CORRECCION	INFORMACION
LEGAL	<ul style="list-style-type: none"> . Ley. . Estatutos. . Decisiones de los máximos órganos societarios. 	<ul style="list-style-type: none"> . Cerciorarse. . Asistencia a juntas directivas y asambleas de accionistas. 	<ul style="list-style-type: none"> . Imparte instrucción. . Dar oportuna cuenta. . Rendir informes. . Convocar asamblea. 	<ul style="list-style-type: none"> Código de Comercio Art. 209-1. Proyecto de Reglamentación. Art. 15-2. Proyecto de Reglamentación Art. 12-1.
ADMINISTRATIVO	<ul style="list-style-type: none"> . Misión de la sociedad. . Objetivos. . Estrategias. . Políticas. . Metas. . Presupuestos. 	<ul style="list-style-type: none"> . Cerciorarse. . Asistencia a juntas directivas y asambleas de accionistas. . Solicitar informes. . Inspeccionar. . Procurar. 	<ul style="list-style-type: none"> . Impartir instrucción. . Rendir informes. . Convocar asamblea. 	<ul style="list-style-type: none"> Código de Comercio Art. 209-2, 209-3 y 208-3. Proyecto de Reglamentación Art. 15-1.
FINANCIERO	<ul style="list-style-type: none"> . Principios de contabilidad general. . Normas fiscalmente aceptadas. . Normas fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> . Normas de auditoría. . Inspeccionar. . Velar. . Solicitar informes. 	<ul style="list-style-type: none"> . Impartir instrucción. . Rendir informes. . Dar oportuna cuenta. . Convocar asamblea. 	<ul style="list-style-type: none"> Código de Comercio Art. 208-2, 208-4, 208-5. Proyecto de Reglamentación Art. 15-3.
OPERATIVO	<ul style="list-style-type: none"> . Normas de ICONTEC. . Modelos de eficiencia. . Eficacia y economía. 	<ul style="list-style-type: none"> . Inspeccionar. . Solicitar informes. . Procurar. 	<ul style="list-style-type: none"> . Impartir instrucción. . Rendir informes. . Convocar asamblea. 	<ul style="list-style-type: none"> Código de Comercio Art. 209-3. Proyecto de Reglamentación Art. 12-4 y Art. 15-1.

FUENTE: Escrito referente a Santo Tomás de Aquino, 1993.

Revisoria Fiscal. Facultad de Contaduría Pública, Universidad

Como se puede notar, este cuadro toma por referencia los diferentes tipos de control facilitando el análisis de las funciones de medición y de corrección, al poderse establecer una confrontación con la norma preestablecida así como el proceso de información que debe realizar el revisor fiscal para el desarrollo de su trabajo; más para que estas funciones se puedan ejecutar, debe existir un marco jurídico preestablecido.

Por ello, en las tres (3) modalidades de auditoría que desarrolla la revisoría fiscal (de cumplimiento, de control interno y de estados financieros), se debe empezar por conocer cuál es el marco establecido de acuerdo al tipo de control.

La primera actividad de la revisoría fiscal es el conocimiento. A partir del conocimiento, tanto de la persona jurídica como del marco normativo y las operaciones sociales pertinentes a la misma, la revisoría fiscal debe hacer una planeación de trabajo. Sólo de esta manera podrán efectuarse, coordinadamente y a cabalidad, los diferentes controles que a este órgano societario conciernen.

Para una mayor interpretación del cuadro, se hace necesario la definición de los siguientes términos:

- **Irregularidad.** Es todo aquello que va contra la Ley, los estatutos y las decisiones de la sociedad.

- **Impartir instrucciones.** Es una actividad de carácter didáctico a través de la cual la revisoría fiscal señala a la administración cómo debe ser el control permanente de los bienes y valores sociales, sus métodos y procedimientos y todo el conjunto de acciones tendientes a hacerlo oportuno y adecuado. Tales instrucciones deben permitir que el órgano social esté siempre en condiciones de adoptarlo, hacerse por escrito y consultar la normatividad, necesidades y condiciones económicas de la entidad.

- **Cerciorarse.** Es estar convencido de algo; se adquiere tras la búsqueda de la evidencia documentaria y a través de la inspección, la solicitud de informes y la asistencia a reuniones de juntas directivas.

- **Impugnar.** Objeción, refutación, contradicción tanto de los actos y escritos de la parte contraria cuando pueden ser objeto de discusión ante los tribunales como a las resoluciones judiciales que no son firmes y contra las cuales cabe algún recurso.

Esta actividad la realizará el revisor fiscal, solo cuando se presenten violaciones de tipo legal, es decir cuando sea

contrario a la ley y a los estatutos; de acuerdo con lo estipulado en el artículo 191 del código de comercio.

3.1 CONTROL LEGAL

Como se sabe, el marco normativo preestablecido de una persona jurídica, está compuesto por la Ley, los decretos reglamentarios, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

La revisoría fiscal debe estar ampliamente informada de todas estas disposiciones, incluyendo los cambios operados, con el fin de tener latente, en la reminiscencia, la normatividad concretamente vigente. Con fundamento en esta estrategia, el contenido de las tareas de medición, corrección e información, que se deben dar en el cuadro del Control Legal, es el siguiente:

3.1.1 Medición

Aquí, la medición de la situación jurídica de la persona jurídica está integrada por las siguientes actividades:

- Cerciorarse de que la empresa esté cumpliendo con la Ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos

sociales y que no presente irregularidades en el desempeño de éstas.

- Asistir a reuniones de juntas directivas y asambleas de accionistas para actualizarse en torno a las decisiones que se han tomado por los máximos órganos sociales, evitando que se infrinja el definido marco jurídico.

3.1.2 Corrección

- La primera herramienta que la revisoría fiscal debe utilizar es el impartir instrucciones a la gerencia cuando se presente una irregularidad, teniendo en cuenta que ésta se opone a la norma preestablecida.

En caso de que, impartida la instrucción, no se haya tenido en cuenta, la misma debe ser emitida por escrito con especificación de las irregularidades que se han presentado en la empresa.

- En caso de que no se observen las instrucciones anteriores, se debe proceder a rendir un informe dirigido a la entidad encargada de la vigilancia, o a denunciar aquellas irregularidades que se han estado presentando y sobre las cuales no se han establecido los correctivos necesarios.

- Cuando la revisoría fiscal, en el transcurso de su trabajo, encuentre anomalías que, considere, tengan una incidencia importante en las decisiones tomadas por la empresa, podrá convocar a Asamblea General.

3.1.3 Información

El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a la Ley, a los estatutos y a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios, para asegurar el cumplimiento de la normatividad vigente y de las obligaciones con terceros.

3.1.4 Impugnación

La impugnación que realiza el revisor fiscal a los actos legales se efectuará a través de una demanda para que se anule en su totalidad el acta o parte de ella según sea su criterio. Esta impugnación se debe presentar ante un juzgado especializado civil y seguirá su procedimiento como un recurso cualquiera.

3.2 CONTROL ADMINISTRATIVO

En el ámbito de este control, se encuentra que la norma preestablecida está dada por la misión de la sociedad, los

objetivos propuestos, las estrategias a seguir, las políticas definidas, las metas trazadas y los presupuestos a ejecutar. Es importante ver cómo se desenvuelven, en este campo, los quehaceres de medición, corrección e información.

3.2.1 Medición

Entre las distintas actuaciones de control administrativo que la pertinente medición implica, se encuentran:

- Confirmar que se esté cumpliendo la misión y los objetivos fijados, ésto es, la norma preestablecida a nivel de control administrativo.

- Asistir a reuniones de juntas directivas y a asambleas de accionistas toda vez que, en estas reuniones, se desarrollan las gerencias tácticas y estratégicas que determinen el comportamiento de la sociedad a corto y largo plazo; es allí donde se fijan los objetivos, las estrategias, las políticas que han de regir en la empresa, y donde se argumentan las decisiones a tomar.

- Solicitar los informes que estime necesario sobre cualquier nivel de la empresa, sin que éstos puedan ser negados por quienes laboren en ella.

- Hacer todas las inspecciones necesarias en la empresa como quiera que la revisoría fiscal implica una visión integral; dicho en otros términos, este órgano societario puede conocer todo. Tampoco hay lugar, en esta función, a negativa alguna.

- Procurar, en lo máximo, que la norma preestablecida se cumpla y se ejecute de acuerdo a lo pactado.

3.2.2 Corrección

También para este tópico, se hacen indispensables faenas tales como las de impartir instrucciones, rendir informes y convocar a asamblea de socios.

3.2.3 Información

En este punto, la revisoría fiscal deberá informar a la asamblea o junta de socios los siguientes aspectos:

- 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.

- 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 al terminar el período revisado y el segundo refleja el resultado de las

operaciones en dicho período³⁸.

- Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, en su caso, se llevan y conservan debidamente.

- Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía³⁹.

3.3 CONTROL FINANCIERO

Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas fiscales conforman la norma preestablecida en este tipo de control. El comportamiento de los factores indicados, por igual, para las tres clases de controles, se explica así:

3.3.1 Medición

La medición, en el control financiero; abarca la labor de verificar si las normas de auditoría relativas al trabajo, la rendición de informes y las normas personales, están de acuerdo a la norma preestablecida, si las inspecciones y la solicitud de informes son igualmente útiles al momento de

³⁸CODIGO DE COMERCIO, Op. cit., Ley 410, Artículo 208-3-4.

³⁹Ibid., artículo 209-2-3.

velar porque los principios de contabilidad generalmente aceptados, y las normas fiscales, estén debidamente aplicados a este control.

3.3.2 Corrección

En el control financiero, la corrección tiene que ver con deberes tales como los de impartir instrucciones, rendir informes, dar oportuna cuenta de las anomalías y convocar asamblea cuando, para tal propósito, sea necesario.

El dictamen del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
- Si en el curso de la revisoría fiscal, se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
- Si el balance y el estado de ganancias y pérdidas 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.
- Si tiene reservas o salvedades sobre la fidelidad de los estados financieros⁴⁰.

⁴⁰Ibid., Artículo 208.

- Si los estados financieros presentan en forma fidedigna, en concordancia con los comentados principios de contabilidad, la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones. El examen de los estados financieros debe elaborarse conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas que para tal fin establezca el gobierno nacional.

Cuando los administradores de la entidad auditada, voluntariamente o en cumplimiento de un deber legal, emitan un informe sobre su gestión o sobre la situación de la persona jurídica, el examen de los estados financieros se extenderá a la verificación de la concordancia de los datos contenidos en éstos, con los incluidos en dichos informes.

3.4 CONTROL OPERATIVO

Las normas preestablecidas que rigen este control son las normas ICONTEC y los modelos de eficiencia, eficacia y economía existentes.

3.4.1 Medición

Inspeccionar, solicitar informes y procurar el debido cumplimiento del respectivo marco normativo, son los elementos de medición en este control.

3.4.2 Corrección

Al igual que en el control financiero, la revisoría fiscal debe, en el operativo, impartir instrucciones, rendir informes y convocar la asamblea en orden a la consecución de la misión propia de éste.

Por tanto, el informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

- Manifestar 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.
- Detectar, comunicar y responder ante los riesgos y oportunidades que se presenten en la empresa, interna o externamente, de tal suerte que se contribuya a un desarrollo eficiente.
- Expresar, por escrito a la asamblea general, su opinión sobre lo adecuado del sistema de control interno.

4. PROYECTO DE LEY DE REVISORIA FISCAL

(Ley de 19)

"Por el cual se dictan las normas referentes al órgano de la Revisoría Fiscal".

El Congreso de la República

Decreta:

ARTICULO 1. De la revisoría fiscal: Se entiende por revisoría fiscal el órgano societario de fiscalización que bajo la dirección de un contador público, le corresponde ejercer el control en forma integral, permanente, oportuna e independiente sobre las operaciones sociales y actos de la administración, para que estas operaciones estén conforme a la ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

ARTICULO 2. Del órgano societario: Entiéndase por órgano societario, aquella estructura normativa y jurídica que determina cuándo y de qué manera la voluntad y el hecho de un individuo o la de varios encargados de su dirección,

serán imputados en sus efectos a un grupo de individuos vinculados en un orden jurídico especial, cualquiera que fuere su denominación.

ARTICULO 3. Del control que ejerce la revisoría fiscal; El control que ejerce la revisoría fiscal es el conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y se corrige el desempeño de la persona jurídica y los actos de los administradores, con el propósito de garantizar la legalidad, regularidad, asegurando la ejecución de los objetivos y metas de la persona jurídica.

ARTICULO 4. De las operaciones sociales: Están constituidas por la totalidad de los actos realizados por la persona jurídica y los hechos que la afectan, así tengan o no tales actos y hechos, reflejo contable.

ARTICULO 5. De los administradores: Son administradores frente a terceros para todos los efectos legales, sea a partir de la fecha de aceptación de su nombramiento, o a partir de fecha en la cual se inscriba como administrador en el registro pertinente:

. Los miembros de las Juntas Directivas o Consejos de Administración.

. Quienes de cualquier manera ejerzan la representación legal, total o parcial, de la entidad; y

. Todas aquellas a quienes los estatutos confieren tal calidad.

ARTICULO 6. De los actos de los administradores: Corresponde a los administradores la obligación de ejecutar las políticas establecidas por los órganos superiores de la entidad, implantando los elementos y desarrollando los procesos en sus fases mecánica y dinámica, encaminados a planear, organizar, dirigir y controlar la empresa, coordinando sus recursos tangibles e intangibles, con el propósito de alcanzar de manera eficiente los objetivos económicos y sociales de la organización.

ARTICULO 7. De las obligaciones de los administradores: En el cumplimiento de su función, los administradores deberán:

1. Respetar y velar por la estricta observancia tanto de las disposiciones legales y estatutarias, como de las decisiones emanadas de los órganos de dirección y administración de la entidad.

2. Implantar y mantener un adecuado sistema de control interno.

3. Informar oportuna y suficientemente a sus superiores de las actividades de la empresa, proponiéndoles la aprobación de los planes y programas que requiera su buen funcionamiento.

4. Guardar y proteger la reserva comercial e industrial de la empresa.

5. Dar un trato equitativo a todos los asociados, socios o propietarios de la entidad, respetando su derecho de inspección.

6. Rendir informes completos y comprobados sobre su gestión y sobre la situación de la entidad presentando estados financieros básicos junto con sus notas, cuando se lo soliciten y de oficio en los siguientes casos:

- Al menos a la terminación de cada ejercicio social, y
- Dentro del mes siguiente a su retiro del cargo.

7. Suministrar las informaciones, impartir las instrucciones y ejercer el control necesario para permitir

una eficaz realización de los procedimientos encomendados a la revisoría fiscal y para que se le proporcionen, con no menos de un (1) mes de antelación a la fecha en la cual ésta deba presentar sus informes, los Estados Financieros, y confirmaciones, que ella requiera de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

8. Prestar las cauciones o garantías que al momento de su designación podrá exigirles el órgano competente para elegirlos.

ARTICULO 8. De los informes de los administradores:

1. Los administradores de las personas jurídicas están obligados a presentar, en el plazo máximo de 3 meses contados a partir del cierre de ejercicio social, las cuentas de terminación del ejercicio social, el informe de gestión y la propuesta de la distribución de utilidades.

2. Las cuentas de terminación de ejercicio comprenderán los estados financieros básicos constituidos por el balance general o estado de situación financiera, el estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de cambios en la situación financiera y el estado de flujos de efectivo.

ARTICULO 9. De la responsabilidad de los administradores; Los administradores, en cuanto no se hubiesen opuesto al acto respectivo, responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa se ocasionen a la entidad, a sus propietarios o a terceros.

Se tendrán por no escritas las cláusulas que tiendan a absolver a los administradores de las responsabilidades antedichas o a limitarlas al importe de las sanciones que hayan prestado para ejercer sus cargos.

ARTICULO 10. De la responsabilidad de las personas jurídicas por los actos de los administradores: Las personas jurídicas responderán por todos los actos realizados por quienes ejerzan su representación, si aquélla, por intermedio de los superiores de éstos, no los objetaren dentro de los dos meses siguientes a su celebración.

Para que prospere tal objeción, se deberá demostrar ante el juez competente que dichos órganos superiores han ejercido oportunamente una adecuada supervisión sobre tales funcionarios y que los actos respectivos violan las normas legales o estatutarias oponibles a terceros.

ARTICULO 11. Del control interno: Es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable.

ARTICULO 12. De los objetivos del control interno: Un sistema de control interno es adecuado cuando coadyuva eficazmente al logro de los siguientes objetivos:

1. Asegurar el cumplimiento de la normas legales, sus reglamentos, los estatutos, las decisiones de los órganos de dirección y administración y de las obligaciones con terceros.
2. Proteger los activos de la empresa y los bienes de terceros que se encuentren en poder de la entidad.
3. Garantizar la generación de información que reúna las cualidades y requisitos previstos en las normas legales y reglamentarias.

4. Detectar, comunicar y responder ante los riesgos y oportunidades que se presenten a la empresa, interna o externamente, contribuyendo así a su desarrollo eficiente.

ARTICULO 13. De las funciones de medición de la revisoría fiscal: La revisoría fiscal tendrá las siguientes funciones de medición:

1. Asistir a las deliberaciones de los órganos de dirección y administración de la persona jurídica.

2. Examinar en cualquier tiempo las operaciones, bienes, derechos, obligaciones, libros de contabilidad, de actas, correspondencia, comprobantes de cuentas y demás papeles de la persona jurídica.

3. Solicitar a los empleados, asesores, apoderados, deudores, acreedores y administradores de la persona jurídica auditada, así como a revisores fiscales de personas jurídicas subordinadas y a revisores fiscales que lo hubiesen antecedido, informes y confirmaciones que deberán suministrárseles por escrito si así lo requiere.

ARTICULO 14. De las funciones de corrección de la revisoría fiscal: la revisoría fiscal tendrá las siguientes funciones de corrección las cuales deberá

ejercer oportunamente:

1. Informar a las entidades gubernamentales de vigilancia sobre las irregularidades que encuentre en el desarrollo de su ejercicio.
2. Informar las debilidades de control interno al órgano societario competente que esté en condiciones de corregirlos.
3. Convocar a junta directiva y asamblea extraordinaria cuando lo considere conveniente.
4. Impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios en los términos señalados por el artículo 191 del Código de Comercio

ARTICULO 15. De los Informes de la revisoría fiscal: La revisoría fiscal deberá expresar por escrito a la asamblea general su opinión sobre:

1. Lo adecuado del sistema de control interno en los términos del artículo 12 de esta Ley.
2. Si los actos de los administradores se desarrollaron de acuerdo a la ley, estatutos y decisiones de los máximos

órganos sociales.

3. Si los estados financieros presentan razonablemente de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones. El examen de los estados financieros debe elaborarse conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que para tal fin establezca el Gobierno Nacional.

Cuando los administradores de la entidad auditada, voluntariamente o en cumplimiento de un deber legal, emitan un informe sobre su gestión o sobre la situación de la persona jurídica, el examen de los estados financieros se extenderá a la verificación de la concordancia de los datos contenidos en éstos, con los incluidos en dichos informes.

ARTICULO 16. De las salvedades o reservas de la revisoría fiscal: En caso que la revisoría fiscal tuviese salvedades o reservas, deberá expresarlas en forma clara y completa, detallando, de ser posible, sus consecuencias.

Cuando sin justa causa, los administradores no adoptaren y ejecutaren, en un tiempo prudencial, las medidas necesarias para eliminar las salvedades y reservas, la revisoría fiscal, deberá ponerlas en conocimiento del máximo órgano

de la persona jurídica y, en caso de que ni aún así sean corregidas, se comunicarán a las entidades gubernamentales competentes.

ARTICULO 17. De los obligados a tener revisoría fiscal: Deberán tener revisoría fiscal todas las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades, Superintendencia de Valores, el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas, las Sucursales de Sociedades Extranjeras y las compañías de cualquier naturaleza cuyos activos brutos a 31 de Diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan de 5.000 salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el mismo lapso, sean iguales o superiores a 3.000 salarios mínimos.

También podrán tener revisoría fiscal las personas jurídicas que no reúnan las condiciones anteriores cuando así lo decida su máximo órgano con el voto de la mayoría de las personas que lo integren.

ARTICULO 18. De los Requisitos para ser elegido director del Organo Societario de Fiscalización: El encargado de desempeñar la dirección de la revisoría fiscal deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Ser Contador Público con una experiencia mínima de tres (3) años en actividades de auditoría o revisoría fiscal.

2. Si la revisoría fiscal se desarrolla a través de una Sociedad de Contadores Públicos, el encargado de dirigir la revisoría fiscal deberá ser Contador Público, con el lleno de los requisitos enunciados en el párrafo anterior.

PARAGRAFO: A partir del primero de enero de 1997 la experiencia que enuncia el presente artículo podrá ser suplida por una especialización en revisoría fiscal, auditoría u otra denominación similar que para éstos efectos se establezca conforme a las disposiciones del Gobierno Nacional.

ARTICULO 19. De la elección del revisor fiscal: el revisor fiscal, director del órgano societario de Fiscalización, así como su suplente será elegido en Asamblea General o Junta de Socios citada para tal fin, con el voto de la mitad más uno de las acciones, partes de interés, cuotas o derechos sociales, personas de la Asamblea General o Junta de Socios según el caso.

En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el

órgano competente de acuerdo con los estatutos.

En las Comanditas por Acciones, el revisor fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.

ARTICULO 20. Del período y remoción del revisor fiscal: el revisor fiscal, director del órgano societario de fiscalización será elegido para un período igual al de la junta directiva o consejo de administración, según sea el caso y podrá ser reelegido indefinidamente.

El revisor fiscal podrá ser removido en cualquier tiempo siempre y cuando se cumpla uno de los siguientes requisitos:

- El quórum deliberatorio y decisorio será igual o superior al quórum de la asamblea o junta de socios que lo eligió.

- Que el revisor fiscal haya sido condenado por un Juez de la República o por la Junta Central de Contadores según el caso, por cualquiera de las siguientes irregularidades:

. Por haber violado la reserva profesional de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de su cargo.

. Por haber cometido delitos indicados en los Códigos Penal, Civil, y Comercial.

. Por haber actuado en forma negligente o cometido dolo en el ejercicio de su cargo.

. Por haber ejecutado actos que violen el código de ética establecido en la ley 43 de 1990 o cualquier otro acto disciplinario penalizado en dicha ley.

ARTICULO 21. De las incompatibilidades e inhabilidades del revisor fiscal. No podrán ser revisores fiscales:

1- Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz.

2- Quienes están ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, del cajero, auditor o contador de la misma sociedad.

3- Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo.

Quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad, ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.

4- Ningún contador público podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco personas jurídicas obligadas a tener órgano societario de fiscalización.

ARTICULO 22. Del presupuesto de la revisoría fiscal: simultáneamente con la elección de revisores fiscales, el órgano competente deberá aprobar un presupuesto detallado de recursos humanos, técnicos y económicos, que permita a la revisoría fiscal el cumplimiento adecuado de sus obligaciones, con un enfoque interdisciplinario e integral.

Los auxiliares de la revisoría fiscal, que podrán ser remunerados por la persona jurídica auditada o por los revisores fiscales; en todo caso serán nombrados, dirigidos y removidos exclusivamente por éstos.

Cuando circunstancias sobrevinientes alteren las bases que hubiesen sido utilizadas para calcular el presupuesto de que trata este artículo, a solicitud motivada de la revisoría fiscal, deberá ser ajustado por el máximo órgano de la persona jurídica designado por ello, en reunión que deberá celebrarse dentro de los dos (2) meses siguientes a

la fecha de presentación de dicha solicitud.

Las autoridades facultadas para ejercer inspección, vigilancia o control sobre la entidad auditada, así como la Junta Central de Contadores, podrán examinar, en cualquier tiempo, el presupuesto asignado a la revisoría fiscal, con el objeto de establecer si es adecuado para permitir el cumplimiento de las obligaciones a cargo de ésta.

Si, oída la respectiva entidad y sus revisores fiscales, y teniendo en cuenta las exigencias previstas en las normas de auditoría generalmente aceptadas, tales autoridades concluyeren que dicho presupuesto es insuficiente, podrán requerir, bajo apremio de multas diarias, cada una de ellas hasta por el equivalente a diez (10) salarios mínimos mensuales, que el órgano competente introduzca los ajustes a que haya lugar, en un plazo que no podrá exceder de dos (2) meses contados a partir de la fecha de ejecutoria de la providencia respectiva.

ARTICULO 23. De los papeles de trabajo: A través de los papeles de trabajo, que podrán consistir en cualquier medio que garantice su consulta, conservación y reproducción, la revisoría fiscal dejará constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional.

Tales papeles, que son de propiedad del revisor fiscal, están sujetos a reserva, no pueden reproducirse sin su autorización, se prepararán de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y deberán conservarse por lo menos durante cinco (5) años, contados desde la fecha de emisión de la opinión correspondiente.

Expresando el motivo o causa de la diligencia y con no menos de tres (3) días hábiles de anticipación, las autoridades que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán ordenar la exhibición de los papeles de trabajo, diligencia que se adelantará con intervención de profesionales idóneos en la misma disciplina del revisor fiscal y que se sujetará a lo previsto en el Código de Procedimiento Civil sobre las inspecciones judiciales.

ARTICULO 24. De la responsabilidad de la revisoría fiscal por los actos de los administradores: la revisoría fiscal no es responsable por los actos ilegales, errores o irregularidades cometidos por las personas jurídicas auditadas o por sus administradores, salvo que a pesar de haberlos conocido no los hubiesen denunciado, o que no los hubiesen percibido como consecuencia de obrar en contravención de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

ARTICULO 25. De la sanción al revisor fiscal por autorizar estados financieros con inexactitudes: el contador público director del órgano societario de fiscalización que autorice estados financieros con inexactitudes o rinda a la Asamblea o a la Junta de Socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal por la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

ARTICULO 26. De la responsabilidad del director del órgano de revisoría fiscal: los revisores fiscales responderán de los perjuicios que, en forma directa, ocasionen a la persona jurídica auditada, a sus asociados, socios o propietarios, o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

En cuanto si su patrimonio no fuere garantía suficiente, mediante normas de carácter general, el Gobierno Nacional podrá exigir que los revisores fiscales caucionen el pago de las eventuales indemnizaciones, mediante la contratación de seguros de responsabilidad civil, contractual o extracontractual, por cuantías que determinará con no menos de seis meses de anticipación, teniendo en cuenta el volumen de sus ingresos brutos.

Cuando los perjuicios de que trata este artículo tuviesen origen en el uso o consideración de información preparada por la persona jurídica auditada, el afectado podrá demandar simultáneamente a esta, a los administradores bajo cuya dirección, cuidado o autorización tal información se hubiere difundido y a los revisores fiscales que la hubieren dictaminado, quienes responderán ante los terceros en forma conjunta por tales perjuicios.

ARTICULO 27. De la reserva profesional: la revisoría fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimientos en ejercicio de su función, y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos por escrito al presentar sus informes parciales o al expresar su opinión profesional.

5. CONCLUSIONES

Durante el desarrollo del presente trabajo se ha llegado a las siguientes conclusiones:

Es pertinente analizar que la realidad de la revisoría fiscal en Colombia está dada por la consagración legal que el Código de Comercio le ha dado para ciertos tipos de sociedades, y en la práctica propia de algunas personas jurídicas. Sin embargo, el avance mercantil, financiero e industrial verificado en los últimos años, unido al auge y especialización de la contaduría pública, han cambiado su estructura y fines. Por ello, se hace necesario la expedición de una ley que materialice su campo de acción y que rijan el tipo de control que deben ejercer los revisores fiscales, sus obligaciones, responsabilidades y funciones, así como el procedimiento destinado a encauzar su presencia y desarrollo.

La revisoría fiscal como órgano societario, garantiza el ejercicio de un control en las sociedades, caracterizado por ser integral, permanente, oportuno e independiente. Su

campo de acción recae sobre los actos de los administradores y el desempeño de la persona jurídica como tal, con el propósito de garantizar la legalidad, regularidad y asegurar la ejecución de los objetivos y metas de la sociedad.

Es preciso sostener que lo referente a la revisoría fiscal es el control de la sociedad, y que por lo tanto, no se puede homologar al control ejercido por los administradores, pues aunque ambos buscan los mismos propósitos (alcanzar los objetivos y metas de la sociedad), las normas que deben medir y corregir son diferentes para cada órgano. El control que ejercen los administradores es aquel que recae sobre el manejo adecuado y eficiente de los bienes y valores sociales.

La responsabilidad de los administradores consiste en la existencia y adecuado control de todas las actividades de la sociedad. La responsabilidad de la revisoría fiscal consiste en vigilar que los administradores implementen un sistema de control adecuado, con el fin de que se le de un manejo eficiente y adecuado a los bienes y valores sociales.

En esencia y de acuerdo a los aspectos analizados en la presente investigación, se puede afirmar que las funciones

de la revisoría fiscal son de revisión y no de ejecución. Su labor no está encaminada a celebrar operaciones con sujeción a determinadas normas, sino que dentro de sus funciones, está la de medir y corregir las operaciones sociales y los actos de los administradores para que estén conforme a la Ley, los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales.

De parte de quienes integren el órgano societario de la revisoría fiscal, está el aurífero y delicado deber de ser estrictos fedatarios de la verdad, y de actuar en forma oportuna de cara siempre al progreso empresarial sobre el que se cimenta el éxito de las sociedades.

BIBLIOGRAFIA

- ANDER-E, Ezequiel. Técnicas de Investigación Social. Buenos Aires: Humanitas, 1982.
- ARMSTRONG, Michel. Manual de Técnicas Gerenciales. Bogotá: Legis Editores, 1988, p. 20.
- BERMUDEZ, Hernando. Escrito referente a Revisoría Fiscal.
- BERMUDEZ Y BERMUDEZ. La Revisoría Fiscal en Colombia: Comentarios al Código de Comercio, Bogotá: Universidad Javeriana, Tesis de Abogado, 1985.
- CACERES Y OTROS. Proyecto de Reglamentación de los Procedimientos de Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad Autónoma de Bucaramanga: Taller de Investigación, Bucaramanga, 1989.
- COLOMBRES, Gervasio R. La Teoría del Organo en la Sociedad Anónima, Buenos Aires: T.E.A., 1964.
- GRADY, Paul. Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Colombiano de Contadores Públicos, México, 1977, p. 6.
- GUIA INTERNACIONAL DE AUDITORIA No. 6. Emitido por el International Auditing Practices Committee -IAPC del International Federation of Accountants - IFAC.
- MEDIO INFORMATIVO. Facultad de Contaduría Pública, Universidad Santo Tomás de Aquino, Bucaramanga, 1993.
- MEIGS, Walter B.; JOHNSON, Charles B.; MEIGS, Robert. Contabilidad, la base para las decisiones comerciales. 2a. ed. en español versión colombiana, Bogotá: Mc. Graw-Hill, 1984, p. 2.

MENDEZ A., Carlos E. Metodología. Guía para elaborar diseño de investigación en Ciencias Económica, Contable, Administrativa. Bogotá: Mc. Graw-Hill, 1990.

NARVAEZ, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades, 2a. ed., Legis Editores S.A., 1977.

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, SUPERINTENDENCIA BANCARIA, Comisión Nacional de Valores, Septiembre 19 de 1989, pp. 2, 3, 4, 5, 6.

WELSEH, Glenn A.; ANTHONY, Robert N. Fundamentos de Contabilidad Financiera. Unión tipográfica, México: Hispana Americana S.A., 1984, p. 2.