10-110

ANALISIS CONCEPTUAL DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL

CAMILO FRANCO GOMEZ

HUMBERTO FONTECHA SIERRA

Trabajo de Grado presentado como requisito para optar al título de Contador Público.

Director: Oscar H. Torres.
CONTADOR PUBLICO

BUCARAMANGA
UNIVERSIDAD SANTO TOMAS DE AQUINO
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
1992

PAGINA DE ACEPTACION

NOTA DE ACEPTACION

_____

_____

_____

_____

PRESIDENTE DEL JURADO

_____

JURADO

_____

JURADO

BUCARAMANGA, 1992

DEDICATORIA

"ANTE TODO AL DIOS TODOPODEROSO"

Que bonito es que todos los ideales propuestos, lleguen a su meta final; que lleguen a base de esfuerzos y sacrificios, por cuanto de ello depende el valor otorgado.

Pero más hermoso y bonito es cuando tales ideales los hemos obtenido, gracias a la vinculación directa de todas aquellas personas, aquellos seres queridos, que constantemente nos brindan todo su apoyo y nos nutren con su ánimo y colaboración.

Es por ello que quiero dedicar éste ideal obtenido, a mi madre, MYRIAM GOMEZ DE FRANCO, mi difunto padre, HECTOR ANTONIO FRANCO CHINCHILLA, y a todos mis hermanos y demás familiares.

De una forma muy especial y con todo el amor que se merece, a mi querida esposa, BLANCA H. RIBERO, y a nuestro futuro HIJO (A); gracias por todas las horas dedicadas al logro de éste objetivo, y gracias por hacer de mí, un hombre feliz.

CAMILO

DEDICATORIA

No encuentro palabras para expresar en un papel la felicidad que en estos momentos me embarga, pero que quiero compartir y agradecer con toda mi alma, a aquellas personas que estuvieron conmigo, que me apoyaron en esta lucha de una forma material, espiritual, afectiva y moral en la consecución de éste objetivo, de ésta meta propuesta un día.

Dedico con mucho cariño éste triunfo, a mi querida madre, GREGORIA SIERRA VDA. DE FONTECHA, quién con mucho sacrificio entregó lo que más pudo de su vida, para hacer de mí, lo que ahora soy; lo cual es motivo de orgullo para ella y de satisfacción para mí.

A mi esposa, CRISTINA GOMEZ MANTILLA, y nuestro hijo, JULIAN DARIO FONTECHA GOMEZ, quienes se han convertido en el punto de referencia y el estímulo para seguir adelante, en procura de ser cada vez mejor, como garantía para brindarles un gran futuro y bienestar.

No puedo desconocer que tuve muchos inconvenientes y dificultades para lograr lo que un día me propuse; pero siempre encontré las soluciones, nunca me sentí desamparado, y sé, que DIOS, estaba conmigo, por eso debo reconocer que los mejores agradecimientos son para EL.

HUMBERTO

AGRADECIMIENTOS

Los Autores expresan sus agradecimientos:

A *Dr. OSCAR H. TORRES, Director del departamento de investigaciones contables, Director del actual proyecto; por sus valiosos aportes a la facultad de contaduría de la Universidad Santo Tomas de Aquino. Seccional Bucaramanga, y por ende para la profesión en general; por sus dotes investigativas; para él, los más sinceros agradecimientos de gratitud.*

A *Los directivos de la Universidad Santo Tomas de Aquino, Seccional Bucaramanga.*

A *La facultad de contaduría pública de la Universidad Santo Tomas de Aquino, Seccional Bucaramanga, en cabeza del decano, Dr. ROBERTO PLATA, y su equipo de asesores metodológicos, Dra. ELIZABEHT LOZANO, Dr. CARLOS CORDOBA, Dr. CARLOS O BRICEÑO.*

A *Todas aquellas personas que han estado vinculadas de una u otra forma con el actual proceso investigativo que ha conllevado el proyecto, para todos ellos; muchas gracias.*

TABLA DE CONTENIDO

	pag.
INTRODUCCION	*1*
1. REFERENCIAS TEORICO CONCEPTUALES	*4*
1.1. PLAN DE APROXIMACION HISTORICO LEGAL	*7*
1.2. PLAN DE APROXIMACION OPERATIVO	*26*
1.3. PLAN DE APROXIMACION SOCIAL	*39*
2. GENERALIDADES	*51*
2.1. RAZON DE SER DE LOS INFORMES	*51*
2.1.1. Porque nacen los informes.	*55*
2.1.2. Que medios utiliza el accionista para allegar a tal información.	*57*
2.1.3. Interés del socio por la información.	*59*
2.1.4. Responsables de expedir los informes.	*60*
2.1.4.1. El informe de la junta directiva y el representante legal.	*61*
2.1.4.2. El informe del revisor fiscal.	*64*
2.1.5. Objetivo de los informes.	*68*
2.1.5.1 Canal de información.	*68*
2.1.5.2. Herramienta para la toma de decisiones.	*68*

2.1.5.3. Instrumento autoevaluador. 68

2.2. LOS INFORMES DEL REVISOR Y LA FE PUBLICA 69

2.3. ANALISIS DE LA FE PUBLICA DE ACUERDO A LA LEY 43/90 84

2.4. PRESUNCION DE LA FE PUBLICA 90

2.5. LA LEY 43/90 Y LA RESERVA PROFESIONAL 94

3. ANALISIS DE LOS ARTICULOS 208 y 209 DEL CODIGO DE COMERCIO 108

3.1. ARTICULO 208 121

3.1.1. Las informaciones obtenidas. 121

3.1.2. Procedimientos aplicados. 126

3.1.3. El cumplimiento de la norma legal. 137

3.1.4. La opinión sobre los estados financieros. 144

3.1.5. Las reservas. 161

3.2. ARTICULO 209 166

3.2.1. Los actos de los administradores. 166

3.2.2. La correspondencia, los libros de actas y de registro de acciones. 170

3.2.3. Las medidas de control interno. 171

3.3. RELACION ENTRE LO QUE ES OBJETO DE FUNCION Y LO QUE ES OBJETO DE INFORME Y DICTAMEN 174

3.3.1. Artículo 207 Vs. 208 - 209. 174

3.4. EL REVISOR FISCAL Y SUS OTROS INFORMES 188

4. INTEGRACION DE LA MUESTRA Y OBTENCION DE LA INFORMACION 212

4.1. UNIVERSO 212

4.2. POBLACION Y MUESTRA 215

4.2.1. Población. 215

4.2.2. Muestra. 216

4.3. INSTRUMENTO DE RECOLECCION DE DATOS 218

4.3.1. Diseño del primer instrumento. 218

4.3.2. Diseño del segundo instrumento. 220

5. TABULACION DE DATOS Y ANALISIS ESTADISTICO 223

5.1. TABULACION DE DATOS Y ANALISIS 223

5.1.1. Instrumento Nº1. Entrevista. 223

5.1.2. Instrumento Nº2. Encuesta. 232

5.2. DIAGNOSTICO 236

6. PROPUESTA. ELABORACION DE UNA OPCION 249

6.1. EL INFORME 254

6.2. EL DICTAMEN 265

7. ANALISIS DE LA PROPUESTA ANTE ALGUNA AGREMIACION O EVENTO DE COBERTURA NACIONAL 290

8. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS 296

GLOSARIO 303

BIBLIOGRAFIA 306

ANEXOS 308

RESUMEN

Las prácticas de Revisoría Fiscal, desarrolladas con eficacia, honestidad e idoneidad, harán de ésta, la garantía para la inversión y el ahorro privado, y el funcionario que así las desempeñe, gozará de la protección y apoyo, por parte de las entidades de control y vigilancia estatal, logrando con lo anterior, hacer de la Revisoría Fiscal, una actividad desarrollada dentro de los marcos normativos, y más que eso, haciendo que la Revisoría Fiscal, cumpla la labor social para la cual ha sido creada.

Su función preventiva, no debe centrarse exclusivamente a detectar las debilidades del Control Interno o las irregularidades en los negocios sociales; su función radica, también, en la forma como prevenga y asesore a los administradores en los asuntos técnico-contables y de ley, haciendo de los actos administrativos, unos actos legales y sujetos a la norma, a los estatutos y a las

decisiones de la Asamblea General y Junta Directiva.

Su independencia que tiene para con los administradores y la junta directiva, no debe convertirlo en el enemigo número uno de los mismos, delatando la más mínima anomalía detectada; ante todo debe ser el máximo colaborador y asesor, por medio de sus oportunas recomendaciones y aclaraciones.

La reserva profesional, a que está sujeto, el Revisor Fiscal, de acuerdo a los Artículos, 214, de la norma mercantil, y 63, de la Ley 43/90, no por ello quiere decir, que debe convertirse en el juez mudo y cómplice de las acciones mañosas y delictivas, por parte de los administradores inescrupulosos.

Por medio de sus recomendaciones y aclaraciones, hechas de una forma oportuna, debe colaborar a la buena diligencia, en el desarrollo de todas las operaciones y negocios sociales, llevados a cabo, por cuenta o a nombre de la sociedad.

Se hace necesario hacer ver al contador público y más especificamente al Revisor Fiscal, a que entienda, que sus informes y dictámenes, más que cumplir un requerimiento de Ley, son documentos garantes de

credibilidad y confianza, básicos para que el estado cumpla sus funciones de control y vigilancia, por medio de sus organismos adscritos; sobre los recursos y capitales que manejan las sociedades; garantizando con ello la seguridad y el bienestar, para con sus habitantes.

Los informes y dictámenes del Revisor Fiscal, de final de ejercicio ante la Asamblea General de Accionistas, deben llegar a todos los interesados, de una forma clara fidedigna y confiable, de forma tal, que sean la verdadera herramienta, útil para la toma de decisiones.

Las funciones y por ende las responsabilidades de que es objeto el Revisor Fiscal,deberá cumplirlas una a una, durante todo el período de la prestación de sus servicios a la sociedad, y de esa misma forma, manifestarlo en sus informaciones y dictámenes ante la misma Asamblea, y no tratar de evadir responsabilidades por medio de la utilización de términos, que en cierto modo desconocen la importancia y significancia de la Revisoría, y por ende limitan el alcance de la opinión personal, sobre los resultados finales.

Los informes y dictámenes del Revisor Fiscal, no podrán estar sujetos a modelos ni enmarcados en formularios,

convirtiendo la opinión del Revisor Fiscal, en el lleno de espacios vacios de esqueletos proforma.

Los asuntos, que son materia de Informe y materia de Dictamen, deben considerarse, como los derroteros o los lineamentos a seguir, y sobre los cuales redactará la opinión personal, como producto de toda la revisión ejercida durante el periodo contable, y ante todo llegando a todos los interesados en tales informaciones de una forma clara, fidedigna y confiable; útil, ágil y oportuna.

INTRODUCCION

La Revisoría Fiscal, es una de las grandes ramas de la contaduría pública. Desde sus primeras prácticas legales siempre le ha sido encomendada al Contador Público.

Tiene sus inicios legales con las Leyes 58 de 1.931, y 73 de 1.935, y otras no menos importantes que se relacionarán en el presente texto; aunque en la práctica se venía dando desde tiempo atrás.

Surge como el mecanismo de control y vigilancia independiente, encargado de dar oportuna cuenta a los accionistas (Dueños de las empresas), sobre los actos de la administración, el cumplimiento de los estatutos y normas legales, y demás asuntos relacionados con el desarrollo de operaciones de la compañía, como son los de tipo financiero, operativo, administrativo, social y legal.

En la actualidad a la Revisoría Fiscal se le ha venido

equiparando o poniendo en igualdad de condiciones con la Auditoría Externa, desconociendo, que aunque son dos cargos o actividades en los cuales se desempeña el contador público, son muy diferentes en el desarrollo de funciones y cumplimiento de requisitos.

Se ha compilado en el presente trabajo, una cantidad de elementos básicos extraídos de diferente material bibliográfico, comentarios por parte de profesionales de la contaduría, y a su vez comentarios personales, de forma tal, que se le brinde al lector, una base razonable sobre los principales conceptos en los cuales descansa la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa.

El tema específico del presente proyecto, es los Informes del Revisor Fiscal, de final de ejercicio, ante la Asamblea General de Accionistas, y de ahí su título; "ANALISIS CONCEPTUAL DE LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL".

Iniciando el contenido del texto, se encuentran tres enfoques de acercamiento a la Revisoría Fiscal, los cuales ilustran sobre las primeras leyes de la Revisoría, su operatividad y sus efectos sociales.

Se hace un breve recuento sobre las primeras formas de vigilancia en las sociedades, y cómo se fue haciendo

imperativa la función de informar.

Acto seguido, se entra en un análisis especifico de los Articulos 208 y 209, de la normatividad comercial, referente al contenido de los informes y dictámenes, como también al Articulo 207, relativo a las funciones del Revisor Fiscal; para luego sí entrar a proponer lo que los autores del proyecto han considerado debe ser el contenido de los informes y dictámenes, expedidos por éste funcionario, como también sus demás informaciones, producto de su labor desempeñada.

Como objetivo central del presente proyecto, está el de someter a consideración de la profesión de la Contaduría Pública en general, una cantidad de elementos, que despierten de una u otra forma el interés hacia el análisis y la investigación dentro de la misma, y que sea por medio del esfuerzo y la entrega, la forma como se obtengan las leyes, normas y procedimientos que rijan los destinos de la profesión, haciéndola útil y acorde con los procesos de cambio y desarrollo, que día a día, se vienen gestando en la economía del país.

1. REFERENCIAS TEORICAS Y CONCEPTUALES

Con el fin de determinar la problemática actual de la Revisoría Fiscal; que valga la pena decirlo, viene desde varias décadas atrás, y acentuada de una forma más notoria, con la introducción, al país de normas y procedimientos, (AUDITORIA), aplicadas en otras economías, de unas estructuras muy diferentes a las de Colombia, llámese (Estados Unidos), y que desde un principio se le quisieron homologar con las normas y procedimientos existentes, (Aunque de una forma muy empírica), con el ejercicio y desempeño de la Revisoría Fiscal.

Como un primer punto de referencia se tomará, el enfoque histórico-legal, que conduzca a tener una idea clara, y un conocimiento sobre las primeras disposiciones legales sobre la materia; aunque como ya, se ha dicho, en síntesis la Revisoría Fiscal, se creó por la misma práctica, porque cuando surgieron las primeras Leyes, de hecho la Revisoría Fiscal ya se desarrollaba en las

sociedades comerciales; los accionistas ya habían pasado por varios tipos de vigilancia y control sobre los recursos aportados a la compañía, y poco a poco se fue perfeccionando, y es así como el Estado, como primer fiscalizador de la economía, entra también a intervenir en la vigilancia y control de las sociedades; como lo hacen ver el Art. 562, de la Ley 57 de 1887, y la Ley 27 de 1.888, por medio de las cuales el Estado es facultado para nombrar un comisario, pagado por la misma compañía, como también se faculta para la creación de cargos gubernamentales, destinados a la labor de la vigilancia.

Como una segunda referencia se tomará un enfoque operativo, buscando desmenuzar muy detalladamente, como se está llevando a cabo el ejercicio de la Revisoría Fiscal, determinando si, efectivamente se están aplicando todos los procedimientos y normas legalmente instituidos en las diferentes disposiciones que tratan sobre la materia.

Se realizará un paralelo entre las prácticas de la Revisoría Fiscal y las de la Auditoría Externa, que permitan ver claramente las grandes diferencias que existen entre una y la otra, y por ende los elementos que debe contener c/u de los INFORMES tanto del Revisor Fiscal como del Auditor Externo, dirigidos a las

diferentes autoridades inherentes a la sociedad, ya sea, Asamblea General de Accionistas, Junta Directiva, Gerente, Entidades Gubernamentales, terceros, proveedores, y demás; en los cuales debe quedar consignado de una forma clara y específica los procedimientos y normas aplicados en el desempeño de labores y que los conduce a dar una opinión sobre todas la operaciones realizadas por la sociedad en el período de la revisión.

Por último se desarrollará un enfoque social, buscando con ello hacer claridad en los efectos que tiene, para la sociedad, para el Estado, terceros ,proveedores, y en fin, para toda la comunidad, el buen desempeño de las funciones encomendadas al Revisor Fiscal, y que por consiguiente, deben de ser cumplidas en forma permanente y eficaz, garantizando el dinamismo económico y desarrollo empresarial, que conlleve al logro de economías estables y por ende que redunden en beneficios económicos y de bienestar social para todos los habitantes del país.

Una vez recopilados todos los elementos aportados por los tres anteriores enfoques, se podrá, tener una base muy consolidada que permita lanzar juicios y entrar a proponer posibles soluciones a la problemática por la que

atraviesa la Revisoria Fiscal.

1. 1. PLAN DE APROXIMACION HISTORICO - LEGAL.

La Revisoria Fiscal en Colombia ha venido desarrollándose a la par con el crecimiento empresarial y nace como el medio Fiscalizador diferente a los accionistas (Dueños de las empresas), capaz de garantizar el cumplimiento de los actos por parte de los administradores y el cumplimiento de los mandatos legales, en el ejercicio de la función social de la empresa. La condición esencial que dicha revisión estuviera a cargo de una persona diferente tanto de los dueños de la sociedad, como de sus directivos; lo expresa tácitamente el Art. 26 de la Ley 58 de 1.931 (una de las primeras legislaciones de la materia), que dice:

"El Contralor o Revisor Fiscal de la sociedad no puede en ningún caso tener acciones en ésta, ni estar ligado dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, o segundo de afinidad con el Gerente, con miembros de la administración, con el cajero o con el contador". [1]

A lo largo de su trayectoria ha venido sufriendo cambios

---

[1]BERMUDEZ y BERMUDEZ. La Revisoría Fiscal: "Comentarios al Código del Comercio". Universidad Javeriana: Tesis de abogado, Bogotá, 1985, Ubicación: Biblioteca Universidad Javeriana, Bogotá, Capítulo II. p: 26

que han buscado, día tras día darle una mayor verticalidad y de esta manera funcionar a cabalidad para el objeto que fue creada, cual es el de garantizar el control permanente en todos los campos en que se desarrolla la sociedad, llámese operativo, financiero, administrativo y legal.

Para su ejercicio se cuenta con una suficiente legislación que se inicia prácticamente con las ordenanzas de Bilbao aprobadas en España en el año de 1.737, y que rigieron para la Nueva Granada hasta el año de 1.853; en donde todos los socios eran responsables individualmente por las pérdidas o ganancias obtenidas en el desarrollo de las operaciones, como también todos individualmente tenían acceso a la gestión social.

Para 1.853, son derogadas todas las disposiciones de comercio existentes, conjuntamente con las ordenanzas de Bilbao, por medio del primer Código de Comercio que se tenga conocimiento, expedido por el Congreso de la Nueva Granada, y que en uno de sus artículos contemplaba un sistema de autovigilancia para los tres tipos de sociedades existentes, facultando de esta manera a los socios, para ejercer el derecho a conocer el estado de la administración, la contabilidad y demás documentos, pero siempre sujeto a lo pactado en los estatutos de la

sociedad.

Las sociedades continuaban su desarrollo, y cada vez, se iban multiplicando sus operaciones, lo cual a su vez hacía más imposible el control y vigilancia constante de la gestión social, surgiendo grandes dificultades y tropiezos, especialmente con aquellos socios que desconocían en gran parte los métodos de administración y desarrollo de las sociedades; había desconfianza e intriga entre los socios; se hacía necesaria la presencia de un órgano independiente, que no tuviera relación con los dueños o administradores de la compañía, para que vigilara, controlara y diera cuenta de las operaciones, de los actos de los administradores, y es así, como el 1.869, en vigencia de la constitución de 1.863, con la imposición de un sistema federalista, que permitía a cada país legislar sobre la materia comercial, por virtud del Art. 1 de la Ley 57 de 1.887, entró a regir para la República de Colombia un nuevo Código de Comercio, que es copiado del sancionado en Chile en 1.855, el cual se toma como el primer antecedente de la Revisoría Fiscal y que en uno de sus artículos dice:

"Art. 562. El poder ejecutivo podrá nombrar un comisario que vigile las operaciones de los administradores y les dé cuenta de la inejecución e infracción de los

estatutos. Este comisario será pagado por la compañía".[2]

Más que un órgano de vigilancia, se toma el Art. 562., de la citada Ley como un antecedente del control estatal en las sociedades mercantiles.

Como más propio de la Revisoría Fiscal se toman los Art. (620,621,622 y 624), los cuales hablan de una junta de vigilancia para las Sociedades en Comandita por Acciones, compuesta por cinco (5) socios nombrados en Asamblea General, asignándole a esta junta funciones muy específicas, como son la de inspeccionar los libros, como también responsabilidades por las infracciones cometidas, y haciéndolos solidarios con los gerentes y socios fundadores, en caso de liquidación de la misma.

Esta Ley fue derogada en 1.888, en virtud de la Ley 27, que buscaba una mayor intervención por parte del estado en las Sociedades Anónimas y las que en adelante se organizasen.

La intervención consistía en la facultad de examinar por medio de sus agentes cuando lo estimara necesario, los trabajos o documentos. Para ello fueron creados cargos

---

[2]*Ibíd, p: 17.*

gubernamentales destinados a la vigilancia, cuyas labores habrían de ser desempeñadas por funcionarios estatales quienes a la sombra del Estado se especializaban en la vigilancia contable y financiera.

Hacia la década de los años treinta (30), comienza a darse una legislación más compleja sobre la materia, y es así, como surge la Ley 58 de 1.931; aunque no se puede afirmar que esta Ley haya sido la creadora de Revisoría Fiscal porque de hecho ya existía en las sociedades comerciales, y es por ello que en sus Art. (26,40,41 y 46), se refieren a las incompatibilidades para ejercer el cargo de Revisor Fiscal, sobre sus responsabilidades para con la sociedad por los daños causados por omisión o negligencia, responsabilidad para con los terceros y acreedores, así como la facultad dada a la Superintendencia de Sociedades (creada por esta misma Ley), para instituir a los contadores juramentados, asignándole funciones como era la de revisar los Balances y libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas en liquidación o quiebra y servir de peritos oficiales; entre otras.

Conviene anotar que aún en el evento de haber existido ya en las sociedades comerciales una Revisoria no reglamentada en forma íntegra, las normas comentadas no

tuvieron aplicación hasta 1.937, pues la Ley 58, fue suspendida hasta tal año.

Para 1.935, existía una comisión, especialmente creada para la revisión al entonces Código de Comercio y para el restablecimiento de la Ley 58 de 1.931, que para esa fecha se encontraba suspendida.

De tal comisión surgen seis Artículos ajenos al proyecto de revisión del Código; dos de los cuales revisten gran importancia. Uno de ellos habla de las funciones asignadas al Revisor Fiscal, y el otro se refiere a la forma de su nombramiento, que textualmente decía:

"El Revisor Fiscal será nombrado por la Asamblea General de Accionistas para un período igual al del Gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales y su elección se hará por la minoría que resulte en la elección del Gerente."

La última parte del Artículo fue abolida o sea los aspectos relacionados a la elección por minoría, quedando establecido el nombramiento del Revisor Fiscal por mayoría absoluta de la Asamblea.

En 1.936, surge el Decreto 1946, el cual da una gran efectividad y fuerza a la Revisoría Fiscal, obligando a las Sociedades Anónimas a incluir dentro de su estructura societaria el cargo de Revisor Fiscal, y es así, como se faculta a las Cámaras de Comercio, para exigir como requisito en el evento de practicar o renovar la inscripción de las sociedades, el documento que acredite el nombramiento del Revisor Fiscal con su suplente, como también la facultad de imponer la sanción para quien incumpla con lo anterior.

En la década de los años cuarenta (40), es muy poco lo que se aportó a la Revisoría, por cuanto fueron años en los cuales surgen normas y decretos, pero tendientes a reglamentar la profesión de los contadores juramentados. Inicialmente eran los Revisores Fiscales los que por su práctica y experiencia estaban llamados a desempeñarse como contadores, además de los que adquirían el derecho mediante la realización de estudios superiores y el lleno de otros requisitos; todo lo cual hizo dar un vuelco total, y ya no fueron los Revisores los que serían contadores, sino que los contadores juramentados serían los llamados a ocupar el cargo de Revisor Fiscal.

El Art. 46 de la Ley de 1.931, referente a la institución de los contadores juramentados, se reglamentó, a través

del Decreto 1539 de 1.940, el cual a su vez fue reglamentado por el Decreto 1357 de 1.941, que vino pues a desarrollar el Art. 46 de la Ley 58 de 1.931. Más tarde este Decreto es declarado inexequible en su totalidad por parte de la Corte por estimar que existía inconstitucionalidad del sistema, y surge entonces la Ley 143 de 1.948, con una necesidad vigente de reglamentar la profesión, y que en su Art. 2 dice:

> Artículo 2: La enseñanza técnica se imparte de acuerdo con los planes y programas oficiales, en los siguientes establecimientos, con todas o parte de sus secciones correspondientes a las técnicas industriales, agrícolas, comerciales y de economía doméstica... e)facultades técnicas destinadas a la formación de ingenieros técnicos y contadores públicos u otras especialidades de comercio superior.[2]

De este modo la contaduría fue reconocida como una de las áreas de la educación técnica cuya enseñanza debía efectuarse en facultades especializadas.

Para 1.950, después de dos décadas destinadas al surgimiento de gran cantidad de normas, decretos y leyes, los cuales por tiempo eran suspendidos o declarados inexequibles, surge como una necesidad de reglamentar las Sociedades Anónimas, y con ellas la Revisoría Fiscal; el Decreto 2521 de 1.950, el cuál dedicó el capítulo séptimo

---

[2]Ibid, p: 43.

en los Artículos comprendidos del 134 al 141 especialmente a la Revisoría Fiscal; y particularmente habla de la obligatoriedad del Revisor Fiscal, funciones, nombramiento, incompatibilidades, responsabilidades y autorizaciones.

Como principales innovaciones del Decreto se puede citar las del Revisor Fiscal como persona natural, la ampliación de funciones, nuevas incompatibilidades, (incluyendo la de ser empleado de la Rama Jurisdiccional del Ministerio Público), oposición entre el Revisor y los Administradores, multas de la superintendencia, mayor existencia de responsabilidad, extendiéndola al período de liquidación, siendo en este caso solidariamente responsable con los liquidadores, y por último los Revisores de sucursales de Sociedades Anónimas domiciliadas en el exterior.

Por fin en 1.956, se expidió un estatuto íntegro reglamentando la Profesión del Contador, y fue el Decreto 2376 de 1.956.

Este Decreto reviste de gran importancia para la profesión por cuanto clasifica a los contadores en autorizados y juramentados, y los requisitos que deben cumplir, como también la asignación de funciones a unos y

otros. Legisla también sobre las funciones asignadas directamente al Revisor Fiscal, y el contenido del informe a la Asamblea General, hace referencia a las firmas de contadores y la Revisoría por departamentos.

Para 1.958, continuaba vigente el mismo estatuto mercantil el cual urgía un cambio que solo vendría a realizarse con el actual Código de Comercio. Pero para llegar a su expedición fueron necesarios muchos años de estudios y proyectos. Sobre la presentación de la Revisoría Fiscal en este lapso --1.958 a 1.970-, merecen mencionarse los proyectos de los años citados que son el directo antecedente de la legislación que sobre Revisoría Fiscal aparece en el estatuto mercantil vigente.

En relación con el proyecto de 1.958, sus principales propuestas en la materia, eran las siguientes:

> *- Revisoría Fiscal realizada por varias personas.*
> *- Regreso a la Revisoría Fiscal desempeñada por persona natural.*
> *- Ampliación de incompatibilidades a las creadas en el Art. 26 de la Ley 58 de 1.931, como fue la de ser con socio en Sociedades de Personas con alguno de los administradores con el cajero y con el contador de la sociedad.*
> *- Ampliación de las funciones del Revisor Fiscal como fue la de cerciorarse sobre la conformidad de las operaciones sociales con las instrucciones del Departamento Nacional de Comercio. También se encontraba la de impartir instrucciones necesarias para el cuidado de la Contabilidad Social y de las Actas de Asambleas*

o Juntas, como también para establecer el control sobre los valores sociales.
Por último se encontraba la de rendir un informe al máximo órgano social en relación con el cumplimiento de sus funciones.
- Eliminación de funciones, en relación con el arqueo semanal de caja.
- La Revisoría Fiscal Potestativa establecida por el contrato social para las empresas que no lo exigía expresamente la ley.
- Facultad del Departamento Nacional de Comercio para remover los Revisores Fiscales que incumplían el ejercicio de sus funciones.
- La firma del Revisor Fiscal no podía suplir la de contador público si la ley exigía tal calidad.
- La extensión de la Revisoría Fiscal obligatoria para todos los eventos a excepción de la Sociedad
Colectiva.

Para 1.960, con la necesidad de dotar a la profesión de la contaduría de un marco legal que contemplara todos los aspectos relacionados con el ejercicio de la contaduría, surge la Ley 145 de 1.960, y que derogó el Decreto 2373 de 1.956, y sus reglamentarios. Esta Ley hace especial énfasis en definir al contador público, su inscripción, sanciones, funciones, clasificación, otras. Fue considerada durante los últimos treinta (30), años como la Ley reglamentaria de la profesión hasta que fue derogada a finales del año de 1.990, por la Ley 43 de Diciembre 13 de 1.990, actual Ley de la profesión de la contaduría pública en Colombia.

Sigue vigente la necesidad de revisar y reformar el actual Código de Comercio vigente a la fecha, y es así

como el Gobierno Nacional integra una comisión en Septiembre de 1.968, cuyo objeto era el efectuar una revisión final al proyecto de 1.958, con miras a expedir un nuevo Código de Comercio. Para 1.971, se integran dos comisiones de las cuales se obtienen dos grandes proyectos a saber:

Un primer proyecto presentado por los Doctores: Mesa, Neiva, Pinzón y Posse, denominado Proyecto de Febrero de 1.971, y que entre sus principales propuestas contenía las siguientes:

- Enumeración por mayorías ordinarias.
- Funciones fijadas por los socios a los Revisores Potestativos.
- Los auxiliares de los Revisores.
- Las reservas sobre actos que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos y denunciarlos en la forma y los casos expresamente previstos en las leyes.
- Multas por las Cámaras de Comercio.
- Contenido del informe.

El segundo proyecto presentado por los Doctores: Finkielstein, Tapias, Narvaez y Villa, denominado Proyecto de Marzo de 1.971, presentó las siguientes

propuestas:

- *Sociedades a tener Revisor Fiscal.*
- *Elección y período.*
- *Ampliación de funciones.*
- *Régimen de incompatibilidades*
- *El Informe a la Asamblea.*

Puestos a consideración los dos anteriores proyectos se obtuvo como resultado del estudio de las dos comisiones lo que hoy en día se conoce como el actual Código de Comercio (Decreto 410 de 1.971), como la gran legislación de la Revisoría Fiscal, y que para el estudio de la problemática de la misma, que se está adelantando se tomarán exclusivamente los Art. (207,208 y 209), por considerar que es ahí donde se encuentran todos los elementos que sirven de base para el análisis a realizar. El contenido de dichos Artículos dice así:

> *Art. 207. Son funciones del Revisor Fiscal:*
>
> *1)Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la Sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva;*
> *2) Dar oportuna cuenta por escrito a la Asamblea o Junta de Socios, a la Junta Directiva o al Gerente, según los casos de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la Sociedad y en el desarrollo de sus negocios;*
> *3) Colaborar con las entidades que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y*

rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitado;
4) Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la Sociedad y las actas de las reuniones, de la Asamblea, de la Junta de Socios, y de la Junta Directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la Sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo, las instrucciones necesarias para tales fines;
5) Inspeccionar asiduamente los bienes de la Sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;
6) Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre las valores sociales;
7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;
8) Convocar a la Asamblea o a la Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando juzgue necesario; y
9) Cumplir las demás atribuciones que le señalen las Leyes o los estatutos y las que siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la Asamblea o Junta de Socios.
Parágrafo. - En las sociedades que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, este ejerce las funciones que expresamente le señalen los Estatutos o las Juntas de Socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la Junta de Socios o Asamblea General, ejercer las funciones indicadas en este Artículo. No obstante, sino es contador público no podrá autorizar con su firma Balances Generales, ni dictaminar sobre ellos.

Art 208. -El dictamen e informe del Revisor Fiscal sobre los Balances Generales deben, expresar por lo menos:

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

3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea o Junta Directiva, en su caso.
4. Si el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias han sido fielmente tomado de los libros; y si el primero presenta en su opinión en forma fidedigna de acuerdo a las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período; y
5. Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los Estados Financieros.

Art 209. -El informe del Revisor Fiscal a la Asamblea o Junta de Socios deben expresar:

1) Si los actos de los administradores de la Sociedad se ajustan a los estatutos o a las órdenes de la Asamblea o Junta de Socios;
2) Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevan y se conservan debidamente;
3) Si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la Sociedad o de terceros que estén en poder de la compañía.[4]

El actual Código de Comercio (Decreto 410 de 1.971), es la normatividad legal con que cuenta el ejercicio de la Revisoría, y es ahí donde se encuentran una cantidad de funciones y deberes asignados a la persona encargada de la Revisoría Fiscal, pero aún carece también de ciertas herramientas útiles que garanticen seguridad, y estabilidad para el ejercicio de una función

---

[4]*Libro segundo, Título I, Capítulo VIII, Artículos: 207,208 y 209. Código del Comercio. (Decreto 410 de 1971). Séptima edición. Editorial TEMIS, Bogotá, Colombia. 1979, p: 73 - 75.*

independiente y eficaz.

Conjuntamente con el actual Código de Comercio y la Ley 43 de Diciembre 13 de 1.990, se encuentran además otras Leyes y normas expedidas día tras día, que buscan, el desarrollo íntegro de la profesión y que deberán ser de un estudio y análisis por parte de la profesión, de forma tal que se logre la aplicabilidad de las mismas, acorde con los procedimientos y principios que rigen la técnica contable, obteniendo de esta forma la credibilidad y confianza de las personas interesadas de las funciones llevadas a cabo por un profesional de la contaduría pública, en el ejercicio de su cargo, y muy específicamente en el cargo de Revisor Fiscal.

Por último es necesario resaltar que al indagar el origen de la Revisoría Fiscal se debe necesariamente acudir a las prácticas y costumbres, pues la institución surgió aún antes de su consagración legal, como quiera que la necesidad de un órgano interno encargado de la inspección y vigilancia de la gestión social, en favor de los socios, de terceros y del Estado mismo, impulsó la creación de personas encargadas de desarrollar tal función.

Por ello las normas sólo vinieron a recoger los hechos

- *La Revisoría Fiscal de hecho, esto es la Revisoría de principios de siglo surgida al amparo del Estado policía y trasplantada al campo del derecho privado conformando una práctica mercantil.*

- *Implantación legal de la Revisoría. En esta segunda etapa el legislador recoge la práctica del Revisor Fiscal y la incorpora al sistema normativo mediante las Leyes 58 de 1.931 y 73 de 1.935.*

- *La profesionalización del Revisor, es decir el período correspondiente a la reglamentación de la profesión del contador público, a su institucionalización académica y a la vinculación existente entre Contador y Revisor.*

Pertenecen a este período el Decreto 2373, de 1.956, sus Decretos reglamentarios y el estatuto actualmente vigente cual es la Ley 143 de 1.990.

- La tecnificación del Revisor Fiscal. En esta última etapa como fruto de los proyectos de 1.958 y 1.970, se termina exigiendo del Revisor la aplicación de sus conocimientos académicos al cuidado de la gestión social, normatividad que se implantó en el Decreto 410 de 1.971.

No obstante el tránsito por estas cuatro etapas no se han

producido modificaciones de fondo, pues mediante el recuento histórico se observa que las funciones otorgadas en la Ley 73, han evolucionado muy poco hasta el presente mientras que es innegable el crecimiento de estructura económica societaria y el advenimiento de una mayor complejidad de los sistemas financieros aparejando mayor necesidad de información. Con todo, el Revisor no ha sido dotado de medios más apropiados a las necesidades.

Además, a pesar de las propuestas de modificaciones de funciones de 1.958 y 1.970, en ocasiones acogidas por el Decreto 410 e 1.971, particularmente en relación con la colaboración al Estado, la facultad de impartir instrucciones y de convocar a la Asamblea; no se ha dotado al Revisor de medios para cumplir adecuadamente estas funciones, ni tampoco de la independencia y autonomía que el verdadero control asignado al Revisor Fiscal exige.

El Decreto (410, de 1.971), actual Código de Comercio, consagra obligatoria la Revisoría Fiscal para los siguientes eventos, de acuerdo a lo estipulado en Art. 203, del citado código.

"Artículo 203, Deberán tener Revisor Fiscal: 1) Las sociedades por acciones;2) Las sucursales de compañías

extranjeras, y 3) Las sociedades en las que por Ley o por estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios que representen no menos del veinte por ciento del capital."

Además de los anteriores casos, también será legalmente obligatoria para aquellas sociedades enmarcadas en el párrafo segundo del Articulo 13, del Capítulo segundo, de la Ley 43 de 1.990, nueva Ley de la profesión de la contaduría pública en Colombia, y que derogó a la Ley 145, de 1.960; y que a su tenor dice así:

PARRAFO SEGUNDO.

> *Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a diciembre 31 de año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.*

1.2. PLAN DE APROXIMACION OPERATIVO

El presente enfoque se desarrollará bajo parámetros prácticos del ejercicio de la Revisoría Fiscal. Se tomarán citas textuales de la bibliografía disponible, y se analizarán los pro y los contra, y el efecto inmediato que tienen en la función del cargo, y muy particularmente

en la rendición de INFORMES, emitidos por el Revisor Fiscal en el cumplimiento de sus funciones, dirigidos a la Asamblea General de Accionistas, o Junta de Socios.

A la Revisoría Fiscal a lo largo de todo su desarrollo y ejercicio ya sea en forma empírica, o en forma legal, como lo es con la expedición del Decreto 2373 de 1.956, el cual designa al Contador Público como la persona más indicada para ejercer el cargo; se le ha querido equiparar o poner en iguales condiciones de trabajo y responsabilidad, con la Auditoría Externa.

Estas apreciaciones han sido planteadas en eventos organizados y patrocinados por profesionales de la contaduría, tales como: 2o. Congreso de Revisoría Fiscal reunido en Medellín en 1.972, el 5o. Simposio de Revisoría Fiscal celebrado en Bogotá, en 1.980, el pronunciamiento del Comité Nacional de Investigaciones Contables (integrado por la Bolsa de Bogotá, Andi, Fedecop, INCP, Instituto Nacional de Contadores Públicos y la Asociación de Contadores Públicos del Valle)en 1.982, o la Comisión Patrocinada por la Cámara de Comercio de Bogotá, cuyo informe final fue presentado en 1.984., y siempre con un objetivo en común, cual es el de suponer que la Revisoría Fiscal es sinónimo de la Auditoría Externa.

Lo anterior, aunque no es conveniente para el ejercicio específico de la Revisoría Fiscal tiene su asidero legal, ya que así, como no existe en la legislación, norma alguna que equipare a la Revisoría con la Auditoría Externa, tampoco existe norma alguna donde defina claramente cuales son los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, que son la base legal para el ejercicio de Revisoría Fiscal, como lo expresa el numeral 2o. del Artículo 208, del Código de Comercio, y que dice así:

Artículo 208
El dictamen e informe del Revisor Fiscal sobre los balances deberá expresar por lo menos:

"2) si, en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la interventoría de cuentas".

En tanto que para el ejercicio de la Auditoría Externa, sí, existen una normas plenamente definidas, y que fueron emitidas por el International Auditing Practices Commite (IAPC), (Comité Internacional de Práoticas de Auditoría), comité permanente del IFAC (Federación Internacional de

Contadores)[5]*, y cuyas decisiones deberán regir para todas sus asociaciones, entre las cuales se encuentra el I. N. C. P. (Instituto Nacional de Contadores Públicos), y de ahí que hayan quedado insertadas en la nueva Ley de la profesión, como lo es la Ley 43 de Diciembre de 1.990.*

En relación con los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, solo se conoce un muy buen trabajo (TESIS DE GRADO), adelantado por estudiantes de la Universidad Autónoma de Bucaramanga,de la facultad de Contaduría Pública bajo la dirección del Contador Público Oscar H. Torres, "PROCEDIMIENTOS DE REVISORIA FISCAL", elaborado en 1.989, y el cual se tomará como base para el desarrollo del presente enfoque.

La normatividad legal con que cuenta la Revisoría Fiscal; llámese Código de Comercio, Ley 43 de 1.990, que derogó la Ley 145 de 1.960, y otros tantos Decretos y Normas expedidas por las Superintendencias, y la Comisión de Valores, han dotado a la persona encargada de una serie de funciones,que a su vez, deben ser utilizadas por él mismo, como facultades para el ejercicio de una función, permanente, independiente y eficaz.

---

[5]*BLANCO, Luna Yanel., "Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal". Bogotá,1.987.,Editora Roesga, Prólogo, p:9*

Si se toma como base el Artículo 207., del Código de Comercio (Decreto 410 de 1.971), se encuentran allí, unos términos, como el de, dar oportuna cuenta por escrito a la Asamblea General, a la Junta Directiva o al Gerente, en su caso, de las irregularidades cometidas en el funcionamiento de la sociedad; impartir instrucciones; practicar inspecciones; solicitar información; autorizar Balances con su firma y su respectivo dictamen; que en su conjunto le están brindando toda una cantidad de herramientas (aunque anteriormente se haya dicho que no posee todas las herramientas necesarias para ejercer el cargo, puesto que en casos se le limita a tomar participación en determinados eventos), que lo convierten en un momento dado como la persona a la cual no se le puede ocultar, ni negar ninguna clase de información que tenga que ver directamente con el desarrollo normal de actividades del objeto social de la compañía; lo que a su vez lo autoriza para brindar toda clase de información (de acuerdo a lo establecido en la Ley o en los Estatutos de la Sociedad), y no solo financiera, sino también, administrativa, legal y operativamente.

Por otra parte la expresión "Sí, en el curso de la revisión se siguieran los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas" es equivalente a decir "Sí, en el curso de la revisión se siguieran los

procedimientos de Auditoría que se consideraron necesarios de acuerdo a las circunstancias".[6], *no es válida, por cuanto como se dijo anteriormente, al Revisor Fiscal se la ha dotado de una cantidad de funciones, que le exigen el deber formal de informar, y no solo de aspectos puramente contables o financieros, como sí, lo es la Auditoría Externa, cuya función radica en la expresión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.*

Al Revisor Fiscal, además de la anterior, también se extiende la vigilancia y control de los actos cumplidos por los administradores como también velar por un adecuado control interno.

Por tanto decir que las normas de una, son las mismas o equivalentes a las de la otra, o dicho de otra forma, que los procedimientos seguidos para desarrollar un Revisoría Fiscal, son los mismos procedimientos para desarrollar una Auditoría Externa,no es correcto y no tiene asidero legal, por cuanto de acuerdo al significado de lo que son los procedimientos de Revisoría, deben considerarse en adelante a las Normas de Auditoría, como una parte integral de los Procedimientos Aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

---

[6]*Ibid, p. 431.*

Como consecuencia de la identificación que un sector le ha venido dando a la Revisoría Fiscal con la Auditoría Externa, esto ha conllevado a la emisión de informes de Revisoría Fiscal, sujetos exclusivamente a estándares plenamente definidos, con utilización de textos, que en nada pueden ilustrar a los usuarios de los mismos, por lo tanto obligando al lector a basarse en el prestigio de la firma que lo respalda, pero sin saber que hacer o cual decisión tomar.

En Auditoría sí puede hablarse con lógica, de un informe estándar, dado que la revisión analítica sí, puede hacerse mediante procedimientos uniformes, aún para las prácticas más diversas y dado que la certificación profesional lo que busca es el respaldo de un prestigio consolidado para con la acción gerencial.

En Revisoría Fiscal no puede usarse este mismo lenguaje sin desvirtuar su naturaleza, y sin perder objetividad; la Revisoría Fiscal es algo muy diferente.

El estado como primer y único fiscalizador (a través de sus entes adscritos), en toda la actividad económica, ha elegido al Revisor Fiscal como aquella persona en quien confía plenamente la efectividad del control asignado.

Para el correcto desempeño de su función, el Revisor Fiscal, podrá optar por una clasificación de los procedimientos que va ha aplicar, de acuerdo al área que vaya a cubrir dentro de la empresa; de acuerdo al proyecto de grado de Cáceres y otros , se tiene:

PROCEDIMIENTOS BASICOS

-Para asegurar el normal funcionamiento de la Sociedad.
-Para asegurar la protección de los bienes y valores sociales.

PROCEDIMIENTOS ESPECIFICOS

-Para la fiscalización de los Estados Financieros.
-Para la rendición de informes.

Para asegurar el normal funcionamiento de la Sociedad; deberá tener en cuenta las siguientes funciones:

-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 o Junta

Directiva: Numeral 1, articulo 207, Código de Comercio.

-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:Numeral 2, articulo 207, Código de Comercio.

-Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de la compañía y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados:Numeral 3, artículo 207, del Código de Comercio.

-Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines:Numeral 4, artículo 207, del Código de Comercio.

-Convocar a la asamblea o la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario:Numeral 8, artículo 207, del Código de Comercio.

Para asegurar la protección de los bienes y valores sociales, deberá tener en cuenta las siguientes funciones:

-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 tenga en custodia a cualquier otro título: Numeral 5, artículo 207, Código de Comercio.

-Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales: Numeral 6, artículo 207, del Código de Comercio.

Para la fiscalización de los Estados Financieros, deberá tener en cuenta las siguientes funciones:

-Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios

y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines:Numeral 4, del artículo 207, del Código de Comercio.

-El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre el balance general deberá expresar....artículo 208, Código de Comercio.

....Tendrá así mismo, derecho a inspeccionar en cualquier tiempo los libros de contabilidad, libros de actas, correspondencia, comprobantes de las cuentas y demás papeles de la sociedad: artículo 213, del Código de Comercio.

Para la rendición de informes, deberá tener en cuenta:

-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: Numeral 2, del artículo 207, del Código de Comercio.

-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:Numeral 3, del artículo 207, del Código de Comercio.

-Autorizar con su firma cualquier balance que se haga con su dictamen correspondiente:Numeral 7, del artículo 207, del Código de Comercio.

-El dictamen o informe del Revisor Fiscal deberá expresar por lo menos...Artículo 208, del Código de Comercio.

-Otras emanadas de: artículo 174, 269, 392, 431 y 432, del Código de Comercio; artículos

8,9,10,Ley 145, de 1.960, Decreto 32/79, Decreto 2503/74, Decreto 084/74, Decreto 3541/83.

-El informe del Revisor Fiscal, a la asamblea o junta de socios deberá expresar... 3) si hay y son adecuadas las medidas de control interno, de conservación y custodia de los bienes de la sociedad o de terceros que estèn en poder de la compañìa: Numeral 3, del artículo 209, del Código de Comercio.[7]

Aunque no se trata de resaltar en el presente enfoque cuales son las diferencias entre la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa, sí es de mucha importancia tener en cuenta ciertos elementos básicos que son muy propios de la Revisoría Fiscal, y otros muy propios de la Auditoría Externa, y que por consiguiente juegan un papel muy importante para el desempeño de funciones de las mismas, y que fijan los parámetros a seguir al dictaminar los INFORMES, siendo esta una de las funciones comunes para ambos cargos.

En efecto, la Auditoría Externa nace a la vida jurídica mediante un convenio o contrato, que se convierte en fuente única de obligaciones entre los contratantes durante el tiempo de su vigencia, y vence una vez

---

[7] CACERES, R.A.,y Otros."Procedimientos de Revisoría Fiscal". Tesis de Grado. Facultad de Contaduría. Universidad Autónoma de Bucaramanga. 1.989.p: 8.

cumplidas las cláusulas que fueron objeto del mismo, en tanto que la Revisoría Fiscal es una institución legal, y nace por ministerio de la Ley misma, (art., 203, C. Ccio.), y a diferencia del Auditor Externo que es opcional, el cargo de Revisor es obligatorio para las compañías señaladas en el Art. 203, del C. Ccio., y en la actual Ley 43, de 1.990.

El Revisor Fiscal es de libre nombramiento y remoción del máximo órgano social, pero una vez aceptado el cargo y registrado en la cámara de comercio del domicilio social, dicho cargo no se extingue por convención contractual como sucede con el Auditor Externo, sino que el Revisor fiscal "conservará tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele su inscripción con el registro de un nuevo nombramiento"(Art. 164, Código de Comercio"). El Revisor Fiscal está sujeto no solo a la responsabilidad civil que pueda derivarse en el ejercicio de su profesión, como en el caso del Auditor Externo, sino que también a las sanciones administrativas, (Art. 216, C. Ccio.), disciplinarias (Art.15, Decreto 1462, de 1.961), y penales (articulos, 62, 157, 293, 395, del C. Ccio.), señalando además, que el Revisor Fiscal, como contador público que es se asimila a funcionario público para efecto de las sanciones penales por culpas o delitos que cometiese en el ejercicio de su profesión (Art. 11 de

la Ley 145 de 1.960).

Los objetivos de la Auditoría Externa conllevan al análisis y concepto profesional de cada una de las cuentas importantes de los Estados Financieros y tienen como finalidad, entre otras, si cada una de ellas está bien clasificadas según su naturaleza contable y se ajusta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y a las Leyes.

El Revisor Fiscal, además de los anteriores objetivos,tiene otras funciones específicas y concretas, previstas en la Ley, que son de su obligatorio cumplimiento, como son las señaladas en el Art., 207, del C. Ccio.

El control y vigilancia que ha de ejercer el Revisor Fiscal abarca el cumplimiento de los estatutos, el buen funcionamiento de los negocios sociales y el buen manejo del patrimonio, dando cuenta por escrito de cada una de estas funciones a la asamblea o junta de socios, obviamente a ninguna de estas obligaciones está sujeto por ministerio de la Ley el Auditor Externo.

1.3. PLAN DE APROXIMACION SOCIAL

A través del Revisor Fiscal el Estado ha pretendido asegurar una mayor expansión de la industria, por cuanto el accionista (Capitalista), al tener conocimiento de que en la sociedad que va a invertir es sólida, que ante todo existe la garantía de un control y vigilancia por parte de alguien totalmente independiente tanto de los mismos socios como de los administradores; como también velando porque los bienes de la sociedad no vayan a ser objeto de engaños o fraudes; decide hacer inversiones en dicha organización comercial.

Desde que se reglamentó la presencia del Revisor Fiscal el Estado ha hecho efectivo un mayor control de aquellas empresas donde existe una mayor captación de capitales, porque es en ellas, donde se extiende el desarrollo económico del país. En Colombia la forma de organización más conocida para reunir estos capitales es la Sociedad Anónima.

> *La Sociedad Anónima, es un tipo de compañía comercial a servir de instrumento de desarrollo de la grande empresa, abierta a la vinculación de numerosos inversionistas con capitales de especulación y con capitales de ahorro; ha merecido siempre un cuidado especial por parte del legislador, inspirado en la idea de proteger a los inversionistas y terceros, cuya mejor garantía la constituye el buen manejo del patrimonio social en el curso de los*

negocios sociales.[8]

El Revisor Fiscal se hace importante tanto para el control privado, como para el control del Estado, porque en últimas el Revisor Fiscal, es el representante de los asociados ante la administración de cualquier ente; y es aquí, donde se presenta la enorme cobertura que tiene que efectuar en el cumplimiento de sus funciones, verificando permanentemente y juzgando los actos administrativos, operacionales y financieros, encaminados a obtener beneficios de todo tipo, para el bien de la compañía y de la comunidad en donde ella desarrolla sus objetivos.

Es de gran magnitud la responsabilidad del Revisor Fiscal, dentro del medio social, que por medio de sus INFORMES a los inversionistas,da confiabilidad a los datos presentados en los Estados Financieros, y que se ajustan a la realidad económica de la empresa.

A manera de ejemplo para citar solo uno de los más graves problemas que afronta actualmente la Sociedad Anónima, puede anotarse, que el Revisor Fiscal carece en absoluto de atribución legal para controlar el endeudamiento de la sociedad que vigila, de forma tal que si no habiendo

---

[8] *PINZON, Gabino. Sociedades Comerciales. Bogotá, Editorial Legis, 1.977, p:189.*

recibido encargo específico de la Asamblea o de la Junta Directiva para dirigir alguna observación o advertencia sobre el punto,a los administradores; podría tachársele de extralimitación en el ejercicio de sus funciones, porque el Art.(207 Código de Comercio), no lo autorizó de ninguna forma para hacerlo.

La deficiencia se extiende también a la carencia de facultad para vigilar y controlar el cumplimiento oportuno de las obligaciones sociales y para pedir a la administración, que llegado el caso se recurra a los remedios legales, así sean de carácter concursal.

En estos aspectos de la vigilancia privada de las sociedades, el código de comercio se ha preocupado expresamente, que se ejerza por la Revisoría Fiscal un control suficiente y permanente sobre los activos sociales, pero ninguna previsión se ha tenido para el control de los pasivos.

También a forma de ejemplo, procede observar que la deficiente regulación legal, no le confiere, medios adecuados al Revisor, para cumplir a cabalidad su función de control sobre el desarrollo de las operaciones y negocios de la sociedad, cuando no tiene por su condición fiscalizadora el derecho "per se", ni siquiera lo

faculta, para asistir a las deliberaciones de la junta directiva, (el derecho que hiperbólicamente le confiere el Art. 213, del C. Cdio., es más una obligación de asistir, cuando sea invitado).

De lo anterior se puede deducir que el Revisor Fiscal tiene limitaciones que le impiden desempeñar su trabajo de forma cabal, para una completa cobertura de las operaciones de la sociedad, y un control y prevención sobre lo adecuado o no, en las determinaciones tomadas en Junta Directiva, y que a su vez se van a ver reflejadas en el desarrollo económico y social de la actividad comercial del país.

Por otra parte los acreedores también son beneficiarios del trabajo del Revisor Fiscal, por cuanto depositan confianza en los informes que éste, les suministra, dándoles seguridad y confianza en el manejo de sus negocios, y contribuyendo de esta forma, con el crecimiento de las empresas y al desarrollo económico del país.

Aunque lo indicado anteriormente, presenta en apariencia, un sentido lógico de las funciones del Revisor Fiscal, se suelen presentar equívocos en algunos apartes de la Ley, con el de la dualidad, como órgano de control que ha de

colaborar con el Estado, y a su vez órgano de fiscalización privada.

Así:

> *La Ley 73, de 1.973, modificada por el Decreto 2521, de 1.950, y consagrada en su parte pertinente para el Código de Comercio presenta una dualidad en cuanto a la concepción de la Revisoría Fiscal.*
>
> *-Como órgano de fiscalización privada e interna está orientada a vigilar la administración y a defender los intereses de los socios (papel del Estado como regulador de las actividades financieras y societarias).*
>
> *-Como órgano de control colaborará con el Estado en sus funciones de inspección y vigilancia de las sociedades privadas.*
>
> *Esta, dualidad redunda en enfrentamiento entre el interés privado y el interés público, ya que en el primer caso, el contador público es un empleado de la sociedad y en segundo es un auxiliar importante para las entidades de control y vigilancia estatal. En este orden se presenta, que:*
>
> *-Siendo empleado de la sociedad, el contador público responde a la empresa privada, vigilada en materia de sus intereses internos.*
>
> *-Siendo auxiliar de las entidades de control y vigilancia del Estado, responde por intereses a terceros, (acreedores, posibles inversionistas, comerciantes e industriales en general, la sociedad y el mismo Estado).*[8]

Es esencial reconocer que la Revisoría Fiscal es una actividad de control y vigilancia de las sociedades y del desarrollo de sus negocios, así como de la actuación de

---

[8]*MACHADO, Rivero Marco Antonio. "Revista de Impuestos", Legis, Bogotá, 1990, p: 93.*

sus administradores para determinar si,en efecto sus funciones se ajustan a lo pactado en los estatutos de la sociedad, a las Leyes, o las decisiones de la Asamblea General de accionistas o Junta de Socios. Se vela así, por los intereses de los propietarios, trabajadores, y en general de todas las personas naturales o jurídicas que tengan que ver directa o indirectamente con la sociedad.

Es factible que la concepción de la Revisoría Fiscal se fundamente en la necesidad de vigilancia, control y regulación del sistema organizativo, financiero, administrativo y económico de las sociedades que llevan el rol de la economía nacional; pero de pronto el tratar de personificar a esta revisión en una sola persona, ha conducido a visualizar a un personaje superdotado, carente de limitaciones y por tanto con un riesgo muy pequeño de equivocarse en el desempeño de sus funciones. Sin embargo se siguen estableciendo nuevas funciones y obligaciones para el Revisor Fiscal, y es así, que:

> *Con la creación de la Comisión Nacional de Valores mediante la Ley 32 de 1.979, y las innovaciones introducidas al régimen tributario, especialmente a partir de 1.982, han surgido para el Revisor Fiscal nuevas funciones y responsabilidades, que consisten principalmente, con su firma los INFORMES que las empresas debe rendir a la Comisión Nacional de Valores, al igual que anexos e información complementaria a la declaración de renta con destino a la Administración de Impuestos Nacionales, con el fin hacer más práctico el*

control de la información suministrada por los contribuyentes y darle credibilidad ante las autoridades de impuestos.

Otros organismos, tales como la Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Sociedades y la oficina del Control de Cambios del Banco de la República, entre otras; requieren del Revisor Fiscal, la certificación de la información financiera que tenga que ver con los asuntos y operaciones sometidos a su control y vigilancia; por tal motivo estas entidades han establecido a través de circulares y resoluciones los documentos e INFORMES que con su firma debe certificar el Revisor Fiscal.

Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, vale la pena preguntarse si los Revisores Fiscales han cumplido satisfactoriamente con las responsabilidades que la Ley y los reglamentos les han impuesto. Ya, desde algunos años, en el país se han venido presentando situaciones de crisis en los diferentes sectores económicos y especialmente en el sector financiero, originadas por manejos que contrarian las disposiciones legales, buscando con ello un provecho personal, para los administradores y/o propietarios de tales instituciones, en detrimento de los intereses de quienes les han confiado sus dineros a través del ahorro o la inversión, causando con ello un malestar general a nivel económico traducido en la pérdida de la confianza en el sistema y de la credibilidad del mismo.

De lo anterior se deriva un estancamiento en el dinamismo de todo el aparato económico a nivel nacional, ya que al desestimularse el ahorro y la inversión, se entorpece el proceso de desarrollo económico de todo el país.[10]

En sistemas económicos de orientación capitalista como Colombia, en el cual los intereses particulares no son

---

[10] *JIMENEZ, Ramirez Eduardo, "X Simposio sobre Revisoría Fiscal", Bogotá, 1986, p: 159-160.*

siempre compatibles con los intereses comunes, el Estado ha entrado a intervenir en la economía y en los asuntos de los particulares, a través de la reglamentación de sus relaciones y del control privado, para que éste cumpla con las normas que lo regulan, y es ahí donde el Revisor Fiscal, tiene un compromiso serio para con el Estado. Como se puede ver la Revisoría Fiscal es uno de los instrumentos a través de los cuales se ejerce la inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles, y aunque se califica como un institución privada, ha recibido delegaciones propias del Estado, cuales son la de dar fe pública y velar por el cumplimiento de la Leyes y de los acuerdos entre particulares (estatutos sociales y decisiones de la Asamblea o Junta de Socios).

Debido a la escasez de recursos de capital que obligan al crédito externo, Colombia, requiere de la convergencia de todos los capitales para emprender los grandes proyectos agrícolas, industriales, financieros y de servicios que el país necesita en su proceso de desarrollo; pero para lograr esa convergencia es necesario que el ambiente económico garantice la equidad y la justicia retributiva a quienes confían sus recursos.

La Revisoría por el tipo de funciones que desempeña es un instrumento mediante el cual, desde el mismo sector

privado, pero con el apoyo irrestricto de las Leyes y el Estado, se puedan garantizar la adherencia de las prácticas administrativas y comerciales a las Leyes, y con ello garantizar el respeto del patrimonio de terceros y en últimas del Estado mismo.

Las funciones encomendadas al Revisor Fiscal difícilmente podrían ser cumplidas por entidades como las superintendencias, pues aquellas no ejercen un control permanente ni preventivo de las acciones administradas por las sociedades, y el hacerlo implicaría dotarlas de un vasto equipo humano y técnico, corriendo serios riesgos de burocratización e ineficiencia.

Además en lo posible debe conservarse la capacidad del sector privado, para que a través de instituciones como la Revisoría que no pertenecen al gobierno, y que siendo de derecho privado, ejerzan bajo la tutela del Estado la fiscalización de las actividades de los particulares, ya que , demostrado está, en el país, la eficiencia del sector privado es casi siempre superior a la del sector público, y por otro lado la Revisoría es desarrollo en buen grado del principio de la autonomía de la voluntad privada, básico de la legislación en materia de derecho civil y comercial especialmente.

A pesar del buen criterio que ha acompañado la creación y reglamentación de actividades del Revisor Fiscal, es necesario reconocer que se presentan aspectos de ambigüedad y de poca especificación, para las muchas labores presupuestadas para el Revisor Fiscal.

Es principalmente en este aspecto, que muy posiblemente se haya podido presentar el resquebrajamiento del orden económico, y el peligro del derrumbe institucional que se presentó en la década anterior por malos manejos en la banca y ciertas instituciones financieras del país..." La pregunta, es: DONDE ESTABA EL REVISOR FISCAL?".

> *La problemática de la Revisoría Fiscal es compleja, hasta el punto que hoy se habla de crisis, que en esencia se trasluce en la desconfianza pública frente a dicha institución.*
>
> *En 1.981, el Estado explora criterios para el control económico mediante la definición de sujetos o entes que ameritan su inspección, vigilancia y fiscalización. Expide el Decreto 2059(luego reglamentado por el Decreto 584 de 1.983), y la Ley 44 la cual, hace énfasis en un control más preventivo que represivo o punitivo, dándole a la Revisoría Fiscal un nuevo enfoque respecto a la vigilancia administrativa, como órgano societario de la fiscalización privada.*
>
> *Posteriormente se presentará la crisis del segundo semestre de 1.982, la cual fue detectada a posterior. Las miradas acusativas apuntarían hacia la institución de la Revisoría Fiscal y hacia los contadores públicos, que para esta época no dieron ninguna señal de los*

conocidos manejos financieros.

Si bien es cierto que los principales protagonistas de esta crisis fueron, por un lado los empresarios con sus artimañas e interpretaciones acomodaticias a la Ley, se dieron a la tarea de acaparar el poder económico del país, y por el otro lado el Estado que con su actitud complaciente, fue testigo del engaño a más de 81 mil ahorradores que resultaron afectados por el manejo de las entidades intervenidas y supervigiladas, sin mencionar los 2.000 millones con los que colaboró el Banco de la República, a esta sed de poder económico, no, es menos cierto que los Revisores Fiscales de las entidades involucradas en los problemas financieros, tomaron igual actitud que el gobierno, fueron transigentes y se olvidaron de sus deberes éticos y morales y simplemente se convirtieron en testigos de ocasión del engaño antes mencionado.

A pesar de las circunstancias anotadas que impiden a cualquier persona o institución, elevar su voz de protesta, sería bueno que los Revisores Fiscales de estas entidades no dejaran observar las pruebas de cuidado y diligencia profesional, que presentaran a la opinión pública los papeles de trabajo, en donde se demuestre que ellos sí realizaban las pruebas de Auditoría a que estaban obligados permanentemente, que dieron oportuno aviso a los interesados (Gerencia, Asamblea de Accionistas, Superintendencias), de los abusos y arbitrariedades en la concesión de préstamos, asignación de tasas de interés, créditos sin respaldo y su excesiva concentración; o que por el contrario entregaron y dieron fe pública sobre unos Estados a los cuales nunca les realizó prueba alguna de Auditoría, y por consiguiente nunca se cercioraron de que las operaciones celebradas por la sociedad se ajustaban a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de Asamblea General y de la Junta Directiva.[11]

---

[11] *Ibíd, p:169.*

Teniendo en cuenta todos los anteriores aspectos presentados, se puede concluir, que el efecto del trabajo del Revisor Fiscal en la sociedad comercial es muy representativo en la sociedad por cuanto influye de una forma directa en la estabilidad y desarrollo de compañías por él vigiladas, que en su conjunto determinan el poder económico y social del país, proyectado nacional e internacionalmente, garantizando de forma tal, que mediante una función desarrollada eficazmente, sea estímulo y garantía para la inversión, y por tanto que redunda en el bienestar social de toda la comunidad.

2. GENERALIDADES

2.1. RAZON DE SER DE LOS INFORMES

Antes de adentrarnos en el tema de los informes es necesario recordar un poco las primeras formas de vigilancia en la sociedad, y como se fue gestando la facultad de informar.

Es muy conocido por todos como ha sido el desarrollo comercial y mercantil del país.

La sociedad nace por la voluntad de las personas, que las identifica un objetivo común, cual es, el de obtener beneficios por medio de la entrega de su patrimonio a un ente jurídico, llamado sociedad.

Para llegar a las prácticas actuales de control y vigilancia e información se ha tenido que pasar por diferentes formas, y que día a día buscan obtener la maximización en la eficacia del control, garantizando con

ello el éxito en el desarrollo de todas las operaciones sociales.

Fueron los mismos socios los que en un principio debían dar cuenta de los actos como administradores de sus bienes, efecto tal que no tuvo méritos, por cuanto no se podía al mismo tiempo ser controlado y a su vez ejercer dicho control.

Las empresas se van desarrollando aceleradamente lo cual trae consigo el aumento equitativo del número de socios, provocando con ello el marginamiento de muchos de ellos de la gestión administrativa, y es en ellos en quienes recae la función de control y vigilancia sobre los actos de sus socios administradores.

Lo anterior trae inconvenientes para el normal funcionamiento de las operaciones, debido a que los administradores además de ejercer las funciones propias de su cargo, debían mantener informados constantemente a los socios marginados de la gestión social, como también ilustrar a quienes muy pocos conocimientos industriales poseían.

Continúa el desarrollo de la economía y por ende el de las sociedades, que debido a su desarrollo económico, y

por la inyección de capital proveniente de otros accionistas, unido a la multiplicidad de operaciones, se hace cada vez más difícil el control y vigilancia de las mismas.

Como consecuencia de lo anterior se crea la junta directiva en las sociedades en Comandita por acciones que eran por ese entonces las de la vanguardia en la economía, por cuanto las sociedades anónimas aún no existían.

La junta estaba compuesta por un número determinado de accionistas, quienes con reglamentación legal y estatutaria se les asignaba la función de vigilar y tomar determinaciones de gran importancia dentro de la compañía, como también la instrucción y el ordenamiento de los procedimientos no contrarios con la ley ni los estatutos en cumplimiento del objeto social.

Esta modalidad funcionó en un principio, pero presentaba sus limitantes y especialmente en cuanto a la denuncia de las irregularidades cometidas por los administradores, por la existencia de ciertos intereses creados entre la junta y la administración.

Eran muchos los interesados en la buena gestión de los

administradores de la compañía; además de los accionistas; también se encontraban los proveedores, los terceros y el mismo estado.

El estado como ente regulador de la economía y teniendo en cuenta la existencia de las sociedades anónimas que para ese entonces ya habían sido institucionalizadas mediante la ley 58 de 1.931, entra directamente a crear la figura que ejerza el control y vigilancia permanente y oportuno de la actividad social.

La principal función se centraba en hacer el puente en cuanto a comunicación en forma escrita y oportuna de las irregularidades cometidas en la administración,tal como lo hace ver el articulo 2o. literal F de la 73 de 1.935, a saber.

" Dar oportuna cuenta por escrito a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y al gerente de las irregularidades que anote en los actos de la compañía".

Esta fue la primera manifestación de los informes del revisor fiscal como una necesidad de los socios de que se les informara en forma oportuna sobre las irregularidades detectadas; transcrita actualmente al numeral 2o. del art.207 del C.Coio.

Al entrar más específicamente en el tema de los informes es necesario aclarar, que no solo el revisor fiscal es quien debe informar, existen otros informes no menos importantes expedidos por otros organismos adscritos a la sociedad y que se relacionan directamente con las actividades desarrolladas por la compañía.

Veamos ante todo como define la Real Academia Española, la palabra informe:

INFORME : Noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien acerca de una persona. Acción o efecto de informar o dictaminar considerando la palabra dictaminar como la opinión y juicio que se forma o emite sobre un suceso o cosa.

2.1.1. Porque nacen los informes.

Se ha definido la palabra informe como tal, pero para el tema en cuestión se puede afirmar que el informe es el instrumento o medio que se vale el accionista para allegar al conocimiento de un hecho o suceso ocurrido dentro del giro de operaciones de la sociedad.

Analizando las diferentes formas de vigilancia que se fueron gestando dentro de la sociedad, se aprecia

claramente en cada una de ellas, como cada vez al socio se le va limitando en el derecho a la vigilancia personal de sus aportes.

Si por un lado se estaba técnificando y haciendo más práctica la gestión de control y vigilancia, por otro lado se estaba descuidando el derecho de información a que tiene derecho el socio, hecho tal que no era el más conveniente, por cuanto sea cual fuere el interés por parte del socio, de su vinculación a la compañía, necesita que se le este informando.

Surge entonces la modalidad de informar como medida para llenar el vacío existente entre los administradores y los dueños de la compañía, modalidad esta que se ha venido perfeccionando conjuntamente con el desarrollo empresarial, hasta tener hoy en día, una cantidad de informes solicitados por cada uno de los organismos rectores de control y vigilancia con que cuenta el estado para ejercer la fiscalización y control a cada una de las empresas.

Además, están los informes solicitados por las entidades financieras y gubernamentales, informes exclusivamente internos, y los contemplados en los artículos 208- 209, del C.Coio. relativos al revisor fiscal, y el artículo

446, de la misma normatividad, expedidos por la junta directiva junto con el representante legal, con destino a la asamblea general.

2.1.2. Que medios pude utilizar el accionista para allegar a la información.

Se ha afirmado que los informes surgen como solución al vacío presentado entre los socios y los administradores, en cuanto a información permanente se refiere. Pero en realidad en la práctica, puede el accionista solicitar cualquier tipo información en cualquier tiempo, y siendo así, ante quien deberá hacerlo?

Tal como está previsto en la normatividad legal comercial (Decreto 410/71), en el artículo 424, relativo a la celebración de la asamblea general para aprobación de los balances de fin de año, la convocatoria se hará, cuando menos quince días hábiles de anticipación. Tratándose de reuniones ordinarias bastará con una antelación de cinco días comunes.

Dentro de los quince días hábiles a la celebración de la asamblea general para la aprobación de balances de fin de ejercicio, el respectivo accionista podrá hacer valer el derecho a enterarse por su propia cuenta, sobre todo lo

ocurrido durante todo el año, en lo que tiene que ver con el desarrollo de operaciones ordinarias de la compañía, cuya información estará contenida en los respectivos informes emitidos por la junta directiva junto con el representante legal, y el informe del revisor fiscal.

No, existe en la normatividad legal, disposiciones, donde se faculte al accionista para que en el tiempo, hora y circunstancia que el estime conveniente, solicite información a cualquiera de las autoridades de la compañía, y de inmediato le sea contestada.

Los informes expedidos por el revisor fiscal, cuyo órgano depende directamente de la asamblea general, por cuanto es ella quien lo elige, serán siempre dirigidos a la misma, en la fecha, hora, tiempo y lugar contemplado en las normas legales, y no, a titulo personal a solicitud de un determinado socio, por cuanto no se podría concebir a dicha figura, encargada de ejercer el control permanente y oportuno de todas las actividades desarrolladas por la compañía, y a su vez estar expidiendo todo tipo de información solicitada por algunos de los socios con fines puramente particulares.

Como vemos, la facultad de informarse oportunamente, sobre lo sucedido con los aportes dados a la sociedad, le

es limitado en los términos señalados por la ley.

2.1.3. Intereses del socio por la información.

Toda sociedad o empresa que se constituye, nace por la voluntad de determinado número de personas, que desean aportar sus bienes, en busca de unos objetivos particulares, como son los de poder entrar a competir en el mercado con determinados productos, prestar servicios a la comunidad, colaborar con el engrandecimiento de la economía en la región donde la sociedad desarrolla sus actividades, en fin, son múltiples los objetivos que los caracteriza dependiendo de la actividad a que este dedicada la compañía.

Pero hay un objetivo central y es el de obtener un beneficio económico con los aportes allí depositados.

Una vez constituido el ente comercial y puesta en marcha sus operaciones, son otras las personas que van a administrar todos los bienes, y a tratar de que los objetivos trazados por los dueños de la compañía, se cumplan a cabalidad.

Ante tal situación, surge para el accionista la incertidumbre sobre la efectividad del cumplimiento de

los objetivos que dieron vida al ente comercial, y ve entonces en tales informes, el mecanismo o instrumento que le permita el conocimiento sobre si tales metas se vienen cumpliendo.

El accionista espera encontrar en los mismos, de una forma muy pormenorizada la real situación de la empresa, como también la efectividad con que se están cumpliendo todas las disposiciones legales y estatutarias, por parte de quienes tienen a su cargo la función administrativa, operativa y social de la compañía, y que sean tales informes los que lo ilustren de una forma tal, que lo lleven a dictaminar concienzudamente sobre el futuro de la compañía.

2.1.4. Responsables de expedir los informes.

Como se dijo anteriormente, es bastante la gama de información que se origina en el desarrollo de operaciones de la compañía, y por ende son varios los entes adscritos a la misma los que tienen el deber de informar sobre los actos realizados, pero son de vital importancia los informes a que hace referencia los articulos 439, 446, 208 y 209 (C.Coio), emitidos por la junta directiva junto con el representante legal y el revisor fiscal, respectivamente.

2.1.4.1. El informe de la Junta Directiva y el Representante Legal.

Antes de analizar los efectos de estos informes, es necesario tener conocimiento del porque de la existencia de estos organismos dentro de la sociedad.

A la junta directiva no se le han estipulado funciones específicas por parte de la norma. Es el segundo órgano jerárquico dentro de la sociedad, estando por encima el máximo órgano que es la asamblea general, siendo ésta quien la elige por un período determinado. En términos generales es la encargada de las directrices para el desarrollo de operaciones.

La normatividad la faculta para que salvo disposiciones estatutarias en contrario, tenga atribuciones suficientes para ordenar que se ejecute o celebre cualquier acto o contrato comprendido dentro del objeto social, y para tomar las determinaciones necesarias, en orden a que la sociedad cumpla sus fines, (Art. 439, del C.Coio.).

El representante legal, como su nombre lo indica, es el representante, la cabeza visible de la empresa, encargada de todas las actividades desarrolladas por la empresa en todos los campos de operación. Es elegido por la junta

directiva para períodos determinados, pudiendo ser reelegido indefinidamente como también removido en cualquier tiempo.

Debe rendir cuentas comprobadas de su gestión cuando se lo exija la asamblea general o la junta directiva, al final de cada año, y cuando se retire del cargo.

Respecto al informe dictaminado por estos dos organismos, es allí donde queda contemplado de una forma muy especifica todo lo relacionado con los ingresos y egresos que fueron necesarios para cumplir a cabalidad con todos los compromisos adquiridos por la compañía,.

El representante legal tendrá que informar sobre su gestión realizada y los resultados obtenidos, como consecuencia de sus decisiones administrativas acordes con las disposiciones legales y estatutarias, en todo lo relacionado con el desarrollo del objeto social de la compañía, como también hacer sus respectivas recomendaciones.

El informe de la junta directiva, es el análisis crítico y comparativo, en el cual se estudia la situación económica y financiera de la empresa, manifestada en el respectivo balance general, el estado de pérdidas y

ganancias y demás estados financieros elaborados por la administración, analizando los resultados positivos y negativos, compararlos con los períodos anteriores, evaluar la gestión del administrador, hacer las proyecciones estadísticas e informar sobre aquellas inversiones o gastos que ameriten la autorización de la asamblea general.

En términos generales estos informes son el reflejo de la función cumplida por la parte administrativa, que dependiendo de la eficacia con que se hayan desarrollado y cumplido todas las tareas propuestas, se obtendrán resultados satisfactorios que permitan el desarrollo integral de la compañía.

La administración en cabeza del representante legal, es la directamente responsable del logro de los objetivos.

Es en ella en quien recae la puesta en marcha y cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias, la implantación y puesta en marcha de las medidas de control interno, el sometimiento a la aplicación de las normas técnico-contables y normas tributarias.

Es también de su responsabilidad la fabricación de los estados financieros, como también el acatamiento de las

demás órdenes emanadas por la asamblea general por medio de la junta directiva.

2.1.4.2. El informe del Revisor Fiscal.

Junto a los informes expedidos por la junta directiva y el representante legal, se anexan los del revisor fiscal que vienen a formar una parte integral de los dos anteriores, por cuanto en ellos el Revisor manifestará su grado de confianza que tiene para con lo informado con los dos organismos.

Dicha confianza es a la cual ha podido llegar mediante el diligenciamiento eficaz de todas sus funciones, que le permitieron ejercer permanente y oportunamente el control y vigilancia sobre todas las operaciones realizadas.

En esa misma forma transmitirá a todos los socios y demás interesados, la información sobre el cumplimiento de todos los requisitos legales y estatutarios por parte de los administradores; lo cual condujo, al desempeño de una muy buena labor social, permitiendo el logro de los objetivos trazados y reflejados en unos estados financieros que representan una situación económica y financiera fidedigna y que da pie para que se tengan tales estados como dignos de absoluta confianza, y sea

sobre ellos que se tomen las medidas futuras.

Hasta aquí se puede resumir que los informes dados por la junta directiva junto con el representante legal y los del Revisor Fiscal, son una guía utilizada por los accionistas que los conduzca a la toma de las decisiones más acertadas para el desarrollo de la empresa, como también son la base de información para los organismos estatales, los proveedores y demás terceros. Cabe cuestionarnos:

- Qué acciones conducen a uno y otro ente a concluir que debe informar?.

- Cuáles son las bases para uno y otro informe?.

- Cuál información se debe tomar como guía para la toma de decisiones?.

Los anteriores cuestionamientos, y otros tantos de mayor o menor valor, surgen en este momento, por eso es necesario determinar algunos parámetros sobre los cuales se basan los anteriores organismos de la sociedad para llevar a cabo sus funciones.

Como ya ha quedado consignado anteriormente, el

representante legal en cabeza de la parte administrativa junto con la junta directiva (encargada de las directrices emanadas de la asamblea general); son los dos organismos responsables de la buena gestión empresarial. De su efectividad en el cumplimiento de sus obligaciones depende el logro de los objetivos trazados.

Sus informes reflejados en los estados financieros, son el testimonio del cumplimiento de sus compromisos para con la sociedad.

Por otro lado, los informes expedidos por el revisor fiscal, además de cumplir la función especifica facultada en el Art. 207 del C.Cio., referente a la de brindar información, es también la autoevaluación a su gestión desarrollada.

Sus juicios sobre la gestión de los administradores, respecto al sometimiento de las normas legales y estatutarias, sobre la existencia y eficacia de los controles internos, la buena marcha de los negocios sociales, el buen diligenciamiento de los asuntos contables, libros de actas y de registros de acciones, y demás; no tendrían validez, sino se han cumplido a cabalidad requisitos tales; como dar oportuna cuenta por escrito, informar, inspeccionar, impartir instrucciones,

procurar por la toma de medidas de control interno, entre otras, que en su conjunto conforman todas las funciones consignadas en el Art. 207 del C.Cio., además de las asignadas por la asamblea general.

En cuanto a cuál información, debe ser la guía para la toma de decisiones, se concluye que ambas informaciones tienen un valor de gran interés para todos los interesados.

Por un lado, la junta directiva junto con el representante legal, mediante sus informes expedidos están mostrando de una forma muy técnica, toda la situación económica y financiera de la compañía, como resultado de su gestión desarrollada.

A su vez, el Revisor Fiscal mediante su información, da la opinión y se compromete con unos estados financieros, que aunque él, no los ha elaborado, sí, ha estado controlando de forma permanente, obteniendo así suficiente conocimiento de causa que le permite informar sobre la efectividad del cumplimiento de cualquier actividad que tenga que ver con la sociedad, brindándole así, absoluta confianza a sus electores, y demostrando también que ha cumplido a cabalidad con los compromisos adquiridos en el momento de su nombramiento.

2.1.5. Objetivo de los informes.

Ya habiendo sido comentada de una forma muy profunda todo lo relativo a la naturaleza de los informes, concluyamos, cuales son los principales objetivos que deben caracterizar a los informes del Revisor Fiscal

2.1.5.1. Canal de información.

Permiten eliminar la distancia existente, en cuanto a información permanente se refiere, entre la administración
y los dueños de la compañía.

2.1.5.2. Herramienta para la toma de decisiones.

Con base en lo dictaminado e informado por el Revisor Fiscal, se dota al máximo órgano de la sociedad, la asamblea general;de la confianza necesaria para que se hagan las respectivas distribuciones, apropiaciones e inversiones futuras, que garanticen el desarrollo integral de la sociedad.

2.1.5.3. Instrumento autoevaluador.

Son la manifestación escrita que contempla el

cumplimiento de todas las funciones que fueron desarrolladas por el respectivo funcionario, de una forma oportuna, eficaz y permanente, durante todo el período de revisión.

2.2. LOS INFORMES DEL REVISOR FISCAL Y LA FE PUBLICA

El cargo de revisor fiscal está expresamente contemplado en la ley, que solo lo podrá ejercer el contador público, para aquellas sociedades en las que por ley es obligatorio tal designación, y podrá recaer en cualquier otra persona, aunque sin autorización para dictaminar y firmar balances, en aquellas sociedades en que sea potestativa la designación del cargo.

Por contador público, se entiende de acuerdo a lo contemplado en la ley 43 de 1.990, adicional a la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de la contaduría pública en Colombia, como la persona natural que mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

La facultad de dar fe pública, viene impresa desde la expedición del Derecho 2373 de 1956.

La Ley 145 de 1.960, en su Art. 1o., además de definir al contador público, lo facultaba para dar fe pública, pero de una manera más limitada, por cuanto hacía referencia a determinados actos, a diferencia de lo contemplado en la actual norma, y que ha sido consignado en el párrafo anterior.

Independiente de la presente situación, es importante entrar a definir, que se entiende por fe pública, y para ello se retoman ciertos apartes bibliográficos, que nos aporten unos elementos básicos, sobre dicha figura jurídica, para luego si entrar a definir la fe pública contable.

> *La sociedad en busca de regular el comportamiento de los seres humanos y el desarrollo económico del país, en defensa de los derechos de igualdad, libertad, felicidad, amor, moral, etc., y para que haya justicia, decide crear las leyes, las cuales le encarga al estado sobre su cumplimiento. Por eso se dice que vivimos en un estado de derecho.*[12]
>
> *A su vez el estado para regular todos los aspectos que conforman el país, como el económico, social, religioso, cultural, etc., se ve en la necesidad de apoyarse en*

---

[12] *PONDE, Bautista Eduardo." Triptico Notarial". Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1977. II Parte, Capítulo I. p: 28.*

determinadas personas que por sus características y cualidades puedan garantizar el cumplimiento de ciertas normas que permitan que el estado pueda confiar en los resultados que se dan, para evaluarlos y tomar las decisiones acertadas en pos de mejorar, corregir y proyectarse a cumplir los objetivos que se propone.[13]

Dentro de estos aspectos esta el económico, y dentro de esas personas esta el contador publico, a quien el estado le ha otorgado la facultad de dar fe publica de todos los hechos del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable, tal como reza el Art. 1o. de la ley 43 de 1.990

"La fe publica es el testimonio público de la sociedad, por cuanto ella lo da y lo recibe mediante sus órganos."[14]

"Existe como una manifestación de verdad y certeza de los hechos que ocurren, y como una expresión de aquellos a quienes el poder publico reviste de autoridad asignándoles una función."[15]

"Es una necesidad jurídica,por lo cual se debe creer en

---

[13] *Ibid, p:28*

[14] *Ibid, p:28*

[15] *Ibid, p:29*

ella y aceptarla, porque no puede haber realización ni conveniencia de un estado de derecho si no hay certeza en cuanto al contenido de la ley y de los actos de los poderes del estado."[16]

"Si la fe publica se da para que se crea no debe haber duda en ella, porque si no dejará de ser lo que es, una manifestación de verdad y certeza."[17]

> *La sociedad delega su administración en un grupo de personas actas para ello, y por medio de estos se utiliza la fe pública como un medio de control y vigilancia, porque sabe que de ella se desprende la confianza en la realidad de los estados obtenidos, sean buenos o malos, y por medio de ésta confianza, toma las decisiones necesarias para complementar o corregir los procedimientos organizativos y mejorar los resultados.*[18]

En resumen se concluye que la fe pública es aquella figura, que ha sido otorgada por la ley para facultar a ciertos profesionales de una calidad especial, permitiendo que los actos o los hechos en los que intervengan dichos profesionales, sean auténticos y portadores de plena confianza, y que deberán ser creídos y respetados por toda la comunidad.

---

[16] *Ibíd, p:29*

[17] *Ibíd, p:29*

[18] *Ibíd, p:29*

Así, en términos generales se define la fe pública, pero no solo el contador público es quien posee tal facultad, hay otros funcionarios con dicha calidad, y es el caso de los notarios, que también son dadores de fe pública, y es acá donde ha surgido la inquietud, si la fe pública contable es idéntica a la fe pública notarial, o si por el contrario difieren en su aplicabilidad y por tanto en sus efectos.

Ante todo se parte de la base, que la facultad como tal, como dadores de fe es igual para ambos casos.

El acto jurídico autorizado por la fe pública se tiene por auténtico, al proceder del poder público, quien delega este atributo de soberanía en ambos funcionarios.

Su razón de ser esta dada por la facultad que se tiene de investir los actos en que interviene la persona poseedora de la misma, de una presunción de veracidad, que les hace actos para imponerse por sí mismos en las relaciones jurídicas y para ser impuestos por su propia virtualidad por el poder coactivo del estado.

Lo anterior es entonces lo que caracteriza la fe pública contable como a la notarial.

Ahora veamos en que se diferencian, y así tener un concepto más claro lo cual nos permita juzgar sobre su similitud.

La facultad de dar fe, es una parte de las funciones del notario, además de ésta, debe la redacción del documento público, su autorización y conservación y expedir copias de dicho documento.

En cuanto a los requisitos exigidos, son inadecuados los notariales para los mercantiles.

La función del notario se cumple a través del instrumento público. El documento creó al notario. Por el contrario en la esfera comercial, se presupone la contratación oral y asiento en los libros, como regla general.

Es la conveniencia de las partes las que determinan la redacción del documento, que certificará al pie de los duplicados y conservará el original.

En cuanto a su presencia física a la hora de la firma del documento autenticado por el mercantil, no es necesaria, como si lo es la notarial.

La notarial se compone de tres partes: lectura,

consentimiento y firma, cosas diferentes y separadas cronológicamente en esta fedación, y no son de obligada observancia en la fe pública mercantil en cuanto al modo y tiempo en que se producen. La mercantil en su desarrollo es más flexible y simple que la civil.

Son pues, unas particularidades y diferencias que caracterizan a una y otra, pero que no se desarrollarán a fondo, para retomar nuevamente en si, el efecto de la fe pública en lo que tiene que ver con el contador público y muy específicamente en las prácticas de la revisoría fiscal.

Trayendo a colación nuevamente la ley 43 de 1.990, adicional a la ley 145 de 1.960, en su Art. 1o., hace claridad en cuanto a la facultad de dar fe pública, pero sólo de los hechos propios del ámbito de su profesión,entendiéndose que los hechos propios del ámbito de la profesión, son exclusivamente los hechos contables.

A su vez hay un sinnúmero de actividades relacionadas con la ciencia contable, para las cuales la norma ha habilitado al contador para que las desempeñe, por la semejanza que tiene con la preparación y formación técnico-profesional, pero no por ello se debe entender que en todas ellas y en todas sus actuaciones debe ir de

por medio la acreditación del acto mediante fe pública.

Tal como está redactado el Art. 10., de la presente ley, es un tanto claro en cuanto a la facultad de dar fe pública, y se dice un tanto claro, puesto que se DEFINIO sobre que debe dar fe pública pero no se especificaron los reales términos respecto a dicha facultad.

Está definido el artículo donde se expresa que la calidad de fe pública se dará con la ATESTACION ó FIRMA del contador público.

Lo anterior implica que con la sola presencia de alguno de los dos eventos ya sea la atestación o la firma, y tratándose de un hecho considerado dentro del ámbito de su profesión, se estará dando fe pública, ante lo cual se recomienda a la profesión en general la importancia que tiene el hecho de que en todo documento que se autorice por medio de la firma y con su respectiva matrícula, deberá llevar consigo la manifestación personal positiva o negativa de forma escrita, logrando hacer una mayor claridad sobre el acto respectivo y que sea mediante tal atestación o dictamen acompañada de la firma la base para presumir sobre la legalidad del documento.

Siguiendo el contenido del articulo 10 de la citada ley

se dice que: "la atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará 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."

Está visto que el desempeño del profesional de la contaduría pública, sea en el campo en el que se desenvuelva, no está limitado exclusivamente a tener que ver con asuntos contables.

La contabilidad se relaciona con muchas otras ciencias que en su conjunto le aportan cantidad de normas y procedimientos, ayudando así al desarrollo integral de la profesión, y tan cierto será, que la misma ley define como actividades relacionadas con la ciencia contable, no sólo aquellas que impliquen control, revisión y organización de la contabilidad de la empresa.

Además considera que dicho profesional puede desempeñarse en actividades de asesoría tributaria y gerencial, cargo que exigen del profesional conocimientos muy bien cimentados de ciencias económicas, de administración, de derecho y otras, que para su aplicabilidad y ejercicio se escapan del campo puramente contable.

Siendo en estos términos tomando como base la formación que se le exige en la educación superior al profesional de la contaduría, es de esperarse una real eficacia en el desempeño de sus labores facultadas por la ley.

Tal como está consignado en la norma, la fe pública es la figura que le da calidad de autenticidad a los documentos intervenidos por ciertos profesionales, entre ellos el contador público.

Es conveniente analizar que dicha facultad tal como lo es la moral, la idoneidad y la equidad, son facultades básicamente personales, que van de acuerdo a la preparación y formación del profesional como tal.

Quien da la fe pública es el funcionario, es la persona que ha sido investida de dicha calidad por la misma ley; pero para decir que determinado documento es cierto y verdadero ha tenido que seguir una serie de pasos que lo conduzcan a obtener un convencimiento tal, que al ponerlo en conocimiento de toda la comunidad, sea creído y respetado.

De lo anterior se deduce que la fe pública es la propia creencia de la exactitud, que el contador público como dador de fe establece sobre el asunto en cuestión, y de

ahí a que toda la comunidad lo crea, entra a jugar papel importante la confianza que haya logrado depositar en esa comunidad, por medio de la capacidad técnica, la responsabilidad y eficiencia en su actividad como profesional.

En cuanto concierne al campo de la Revisoría Fiscal, para aquellas sociedades donde es de carácter obligatorio tal designación, es considerada de mucha importancia por la significancia y el efecto que tiene la informacion expedida y/o autorizada por este funcionario, se trae la cita de la ponencia para primer debate en la cámara de representantes al proyecto ley 236-S, 39-C, de 1984.

> *La contaduría publica presenta su aporte y adelanta su actividad dentro de un entorno de carácter social y de servicio a la comunidad. Así esta reconocido en los grandes países desarrollados.*
>
> *Con base en los informes y resultados presentados por el Revisor Fiscal, se liquidan los impuestos, se decretan dividendos a miles de accionistas, se negocian en el mercado público los valores mobiliarios, se liquidan y se transforman sociedades, etc., igualmente con base en sus rectas actuaciones ante la administración de las sociedades y sus informes ante la asamblea general de accionistas, o ante las autoridades competentes, el Revisor podrá evitar la ruina y el saqueo de una compañía, la pérdida del ahorro de miles de gentes menos favorecidas, puede impedir la quiebra y el uso indebido del patrimonio social; de ahí la importancia de la función social que tiene la función del contador público.*
>
> *Por la idoneidad que cobija al contador público*

en todo lo referente a organización empresarial, controles contables, análisis financieros, consolidación de las operaciones, etc., y en sí en todo aquello que tenga que ver directa o indirectamente con los resultados económicos, que es la parte sustancial de la empresa y el sostén del estado, es por esto que se le dotó al contador público y por ende al Revisor Fiscal la facultad de dar fe pública, con el fin de garantizar al accionista, a terceros y al estado que los resultados económicos arrojados se ajustan a la realidad económica.

Con el cumplimiento del objetivo de ésta fe pública se deposita una confianza en los resultados presentados por el Revisor Fiscal, de tal manera que el accionista pueda decidir si sus inversiones están protegidas y si se está cumpliendo el objetivo propuesto, o si se deben adoptar otras medidas tendientes a proteger sus intereses.[19]

INFORME - DICTAMEN - OPINION

INFORME: noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien acerca de una persona.

Acción y efecto de informar o dictaminar.

DICTAMEN: opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

OPINION: concepto o parecer que se forma de una cosa cuestionable.

---

[19] *UNIVERSITAS ECONOMICAS. Revista. "La Fe Pública Contable". Pontificia Universidad Javeriana. Vol. VI, Nº5. Diciembre de 1.990, Bogotá, Colombia. p:32*

De acuerdo al significado dado a éstos tres términos, por la real academia, se puede concluir lo siguiente:

El informe es el instrumento que se utiliza para permitir el conocimiento sobre la realización de las diferentes actividades llevadas a cabo por la empresa, en cabeza de sus administradores.

El dictamen es opinión o juicio que uno logra formarse de los hechos realizados, mediante la aplicación de todos los procedimientos que han sido necesarios para llegar a tal determinación. En conclusión dictamen y opinión son términos sinónimos.

Partiendo del significado de los términos dictamen, informe y opinión, y teniendo un amplio conocimiento acerca de la fe pública y su alcance, es factible conceptuar que el revisor fiscal al expedir sus informes, no está dando fe pública.

Ha quedado muy en claro que el informe es el instrumento que permite allegar al conocimiento sobre algún suceso o actividad, es decir, sólo un medio de información.

Los informes son una facultad otorgada al Revisor Fiscal para hacer efectiva su gestión permanente y oportuna,

sobre alguna irregularidad cometida, y debe informarla por el conducto regular de cuerdo de donde provenga la infracción; como también debe informar sobre las diferentes medidas de prevención que garanticen la buena marcha de los negocios, y en ninguno de estos eventos se está dando fe pública.

Al dictaminar, sí de hecho esta asumiendo un posición positiva o negativa sobre la situación presente, puesto que para llegar a hacerlo ha tenido que poner a su servicio toda la gama de requisitos y procedimientos exigidos por la ley, que le permitan allegar al conocimiento verdadero del evento.

En el momento de lanzar su dictamen, está en juego su reputación y profesionalidad, y sin desconocer tampoco el hecho de que el dictamen debe ser sobre un evento propio del ámbito de su profesión.

Siendo así las cosas, se toma lo que afirma la circular conjunta S-005 SB-076 CNV-015 de Septiembre 19 de 1989, sobre cuáles son los asuntos materia del dictamen y cuáles son materia del informe.

A- Asunto materia del dictamen:

1. Si la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable.

2. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido fielmente tomados de los libros.

3. Si el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado.

4. Si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones efectuadas en el periodo respectivo.

5. Las reservas o salvedades a que esté sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si hubiese lugar a],di (Art. 100. de la ley 145 de 1960 y Art. 208 del C.Ccio).

B. Asuntos materia del informe:

1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.

2. Si en el curso de su revisión ha seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

3. Si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea o Junta de Socios.

4. 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.

5. Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de Actas y de Registro de Socios en su caso, se llevan y se conservan debidamente.

6. 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 (Art. 208 y 209

del C.Coio).[20]

2.3. ANALISIS DE LA FACULTAD DE DAR FE PUBLICA DE ACUERDO A LA LEY 43 de 1990

Sobre qué se da fe pública?.

Sobre hechos propios del ámbito de su profesión.

Cuáles son los hechos propios del ámbito de su profesión?.

Asumamos dos teorías desde dos puntos de vista diferente.

Como primero supóngase que las actividades relacionadas con la ciencia contable en general, y que aparecen detalladas en el Art. 2o. de la presente normatividad, son los mismos hechos propios del ámbito de la profesión.

Siendo así, se está ante la eventualidad, que siendo la Revisoría Fiscal un hecho propio del ámbito de la profesión del contador público, conllevaría a que el Revisor Fiscal está dando fe pública, en todos los actos que desarrolle como tal.

---

[20] SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, SUPERINTENDENCIA BANCARIA Y COMISION NACIONAL DE VALORES. "Circular Conjunta SS- 005 SB- 076 CNV- 015". Bogotá, Septiembre 19 de 1989. p:6

Pero qué sucede en el evento de que dicho Revisor tenga que entrar a dictaminar sobre algún acto estatutario de alguno de los administradores o directivos de la sociedad que está siendo vigilada?.

Estará en capacidad técnica profesional, y tendrá piso legal la intervención del Revisor Fiscal en tal circunstancia?.

Que tenga o no la capacidad para entrar a finiquitar el acto del administrador, debe ser muy independiente a la legalidad de su intervención.

En este aspecto,la función del Revisor Fiscal en cuanto al control y vigilancia sobre los actos de los administradores no debe entenderse mas allá del campo de colaboración y asesoría a los cuerpos administrativos para que los actos de los mismos se realicen siempre sujetos a los estatutos y a la norma legal.

Ahora, llegado el caso en vista que sus recomendaciones o sugerencias no han sido acatadas, inmediatamente deberá informar oportunamente y por escrito al respectivo órgano competente, llámese, junta directiva, asamblea general de accionistas o la entidad de vigilancia y control estatal, pero no por ello debe interpretarse que su intervención

vaya hasta el fondo de la ley.

El pretender relacionar, los hechos propios del ámbito de la profesión con las actividades relacionadas con la ciencia contable, sería como asumir que la facultad de dar fe pública es a las tareas que realiza el profesional de la contaduría, relación ésta, que es bastante equivocada, por cuanto la ley le otorga las facultades es al profesional mismo, más no a sus actividades.

Todo lo anterior asumiendo que las actividades relacionadas con la ciencia contable consignadas en el artículo 2o. de la presente norma son los mismos hechos del ámbito de la profesión; pero que pasa si dichas actividades no son consideradas como tal, por cuanto bien puede pensarse que son diferentes, si se parte de la definición de las palabras, HECHO y ACTIVIDAD.

HECHO: Asunto o materia de que se trata. Es sinónimo de acto.

ACTIVIDAD: Conjunto de tareas propias de una persona o entidad.

De acuerdo a los anteriores significados de la Real Academia Española,se puede conceptuar que una de las

actividades que puede desempeñar el contador público, es la Revisoría Fiscal, pero que en el desarrollo de dicha actividad deberá cumplir una cantidad de funciones, que muchas de las cuales en determinadas circunstancias, no estarán contempladas como un hecho propio del ámbito de su profesión.

Tal sería el caso específico del artículo 209, del código de comercio, relativo al informe que debe dar el Revisor Fiscal, respecto al cumplimiento por parte de los administradores de las normas legales y estatutarias.

Y siendo así, que los hechos propios del ámbito de la profesión, son diferentes a las actividades relacionadas con la ciencia contable, urge de manera inmediata entrar a determinarlos.

Tal como está la norma bien puede darse que cualquier tipo de información en la cual vaya la autorización o el aval de un contador público, sea cual fuere el cargo en que se desempeñe, se interpretará como un hecho propio del ámbito de su profesión y por tanto hacerse acreedor a las respectivas sanciones penales, cuando llegado el caso se le demuestre lo contrario, a lo por él ,dictaminado con fe pública, puesto que tal presunción existe, la de comprobar la verdad o falsedad sobre lo contenido en el

respectivo documento.

En cuanto a la facultad de dar fe pública, otorgada al contador público y por tanto al Revisor Fiscal, existe otra disyuntiva en la actual normatividad, en el parágrafo del artículo 10, por cuanto hace referencia al otorgamiento de fe pública, pero en materia contable. Podría pensarse lo siguiente:

Aparte de la fe pública contable, existe otro tipo de fe que deba dar tal funcionario?

El contador público, debe dar fe pública solo de actos puramente contables que estén dentro del ámbito de su profesión?

El presente parágrafo está haciendo alusión a la fe pública contable, pero solo en materia de las sanciones penales, sin querer decir, que solo se da fe pública en materia contable?

Hay hechos que estando dentro del ámbito de su profeaión, no son contables, se estará dando fe pública en dichos eventos?.

Como se puede apreciar, en las condiciones actuales en

que está redactada la norma respecto a esa gran facultad que le ha sido encomendada al contador público para el eficaz desarrollo de sus funciones, aún presenta ciertos vacíos, lo que conlleva a incertidumbres para la aplicabilidad de la respectiva norma.

Por último, detengamonos un tanto en el articulo 10. de la norma, a cuyo tenor dice:

> *La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará 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 las personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ello reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.* [21]

La ley de por sí se presume conocida por todos los habitantes, dentro de los cuales está el contador público, pero no quiere decir que deba dar fe pública sobre cualquier hecho jurídico, por cuanto es muy bien sabido que habrá circunstancias de tipo legal, que la intervención del Revisor Fiscal, en calidad de contador público, carecerá de elementos técnico-profesionales para finiquitar el asunto.

---

[21] *Ley 43 de 1.990. (Ley Marco de la Contaduría Pública en Colombia), Capítulo Segundo, Artículo 10, (De la Fe Pública), Bogotá, D.E. Colombia, Diciembre 19 de 1.990*

Debe entenderse entonces que el contador da fe pûblica sobre el cumplimiento de aquellos requisitos legales que necesita el hecho contable para ajustarse a la ley, como por ejemplo:

Que no se lleve doble facturación; que se causen los gastos, costos e ingresos dentro del período fiscal; que se apliquen los porcentajes de depreciación adecuados; que se causen las provisiones de cartera como la ley lo indica; que se causen las prestaciones sociales con los porcentajes estipulados; que los bienes tengan su factura legal o escritura debidamente diligenciada, de tal manera que demuestre que es un patrimonio; que se lleve la contabilidad conforme lo estipula la ley, entre otras.

En el caso de los estatutos, que los bienes tengan el respaldo jurídico donde se demuestre la propiedad y todas aquellas disposiciones que tiendan a reflejar o a establecer controles para demostrar una realidad económica; que el valor de la compra fue autorizado cuando éste haya sobrepasado el limite asignado a su ejecutante.

2.4. PRESUNCION DE LA FE PUBLICA

La fe pûblica se compone de una parte formal y otra

material o de fondo.

La parte formal se limita a responsabilizarlo sobre el cumplimiento de ciertos requisitos necesarios para el desarrollo del acto y no para el cumplimiento de la ley, cuya función es propia del juez.

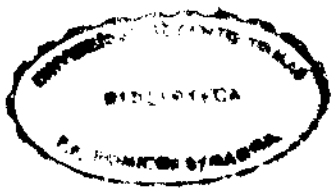
La parte material se refiere a la comprobación del acto realizado, por lo cual se requiere idoneidad en la actividad realizada.

En el caso del contador público, es responsable por lo fidedigna de la información financiera en la cual tiene que recurrir a todos sus conocimientos técnico-profesionales, o sea debe ser muy idóneo para poder dictaminar sobre la fidelidad de la información financiera.

La presunción según el articulo 66 del código de procedimiento civil la define así.

"Se dice presumir el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas"

"Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción



se llama legal".[22]

"Se permitirá probar la existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de lo que infiere la ley, a menos que la misma ley rechace expresamente ésta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias".[23]

"Si una cosa según la ley se presume de derecho, se entiende que es inadmisible a la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias".[24]

El artículo 176 del mismo código se lee.

"Las presunciones establecidas por la ley serán procedentes, siempre que los hechos que se funden estén debidamente probados. El hecho legalmente presumido se tendrá por cierto pero admitirá prueba en contrario cuando la ley lo autorice."[25]

En conclusión la presunción de que habla el artículo 10,

---

[22] *Op. cit. p:32*

[23] *Ibid, p:32*

[24] *Ibid, p:32*

[25] *Ibid, p:32*

de la ley 43 de 1.990, sobre fe pública, es legal lo que quiere decir que admite prueba en contrario. La presunción es un medio de prueba de un hecho conocido mediante la aprobación de otro desconocido.[26]

"El hecho conocido, el cual debe probarse es la atestación o firma del contador público, el hecho desconocido es la legalidad o fidelidad de las operaciones contables".[27]

"La fe pública del contador público sobre aspectos legales o estatutarios se refiere al formalismo en el cual se busca que se cumplan los requisitos legales de forma, más no el cumplimiento de la ley, cuyo campo corresponde a la ciencia del derecho".[28]

A continuación se hará una cita correspondiente a la exposición de motivos respecto de la presunción del contador público a aspectos legales y estatutarios, referida al proyecto de ley 150, de 1.959, que dice:

> *Pero esa verdad es puramente formal, porque solo se trata de que el contador de fe de la conformidad del acto o documento con los*

---

[26] *Ibíd, p:32*

[27] *Ibíd, p:32*

[28] *Ibíd, p:32*

requisitos legales en forma, y con esto y con las formalidades estatutarias, cuando se trate de sociedades sometidas a reglamentaciones escritas en su funcionamiento. No se trata pues de que el contador de fe sobre la verdad material o sobre el cumplimiento de los requisitos o condiciones de fondo de cada negocio jurídico, pues, aún en el caso de los balances, la presunción se limita al hecho de que han sido tomados fielmente de los libros, de que estos se ajustan a las normas legales, y de que las cifras o saldos de los mismos reflejan en forma fidedigna las operaciones cumplidas en el período o lapso a que se refiere el balance.

Este es un asunto que debe quedar lo suficientemente claro, tanto para que se justiprecie correctamente por los terceros el valor legal de la firma de un contador público, como para que se determine con certeza su responsabilidad en el caso de falsedad.[29]

2.5. LA LEY 43 DE 1990 Y LA RESERVA PROFESIONAL

El segundo párrafo del Art. 1o., de la presente ley hace referencia a la inhabilidad que tiene el contador público,para dar fe pública, sobre actos que interesen a su empleador cuando tal funcionario dependa laboralmente del mismo.

Al dar fe pública sobre un documento, lo convierte en portador de una fidelidad, de forma tal que debe ser creído y respetado por toda la comunidad, y siendo así, no tiene porque existir temor en cuanto a que sobre dicho

---

[29] *Ibíd, p:35*

documento tenga conocimiento cualquier interesado que tenga vínculos o relación comercial con la sociedad o persona natural, de la cual es expedido; es decir, puede ser el estado mismo, los proveedores, los terceros, entidades de control y vigilancia o las entidades financieras, las que en un momento dado tengan conocimiento sobre el evento en cuestión.

De lo anterior se puede conceptuar, que cuando se da fe pública sobre un determinado acto o documento, éste inmediatamente está en condiciones de convertirse en público, y por tanto, todo lo que dicho acto o documento contenga; es decir que sobre tal documento, acto o hecho, no hay reserva.

En conclusión la reserva sobre un determinado acto, evento, hecho o documento, está directamente relacionada con la fe pública, aunque no se quiere decir con lo anterior, que todo acto, hecho o documento, que sea autorizado por contador público en cumplimiento de sus funciones propias de su cargo, son garantes de fe pública.

Tampoco que todo acto o documento que lleve inserta la calidad de fe pública, será objeto de conocimiento público, por cuanto es muy bien sabido que existen

documentos que aunque sean garantes de fe pública solo interesan a su titular, a menos que se requieran como respaldo a litigios de tipo legal o procesal, y caso muy específico el de la declaración de renta personal del contribuyente,que aunque requiere la firma de contador público y llegado el caso de revisor fiscal,no tiene porque ser conocida ni cuestionada por cualquier tercero, excepto que sirva de garantia para la celebración de una transacción comercial.

Antes de entrar más en detalle sobre la reserva, detengámonos un instante en las funciones asignadas al Revisor Fiscal, para así, tener una idea un tanto genérica, de hasta donde podrá llegar su intervención, sin entrar en el campo de la violación de la reserva.

La ley le ha asignado al Revisor, una cantidad de funciones,tales como:

-Dar oportuna cuenta por escrito de las irregularidades cometidas,

-Control sobre los actos de los administradores, sobre si estos se ajustan a las normas legales y estatutarias,

-Colaborar con las entidades del estado,

-Rendición de informes a que haya lugar o le sean

solicitados,

-Impartir instrucciones,

-Practicar las inspecciones,

-Velar por la toma de medidas de control interno, para la salvaguarda de los bienes de la sociedad o de los que ésta tenga en custodia o bajo cualquier otro título,

-Velar por la buena marcha de la contabilidad, la diligencia y conservación de los demás documentos de la compañía; en fin, todas estas, y otras tantas de igual o mayor valor, además de las asignadas por la asamblea general contempladas de acuerdo a la ley y los estatutos, que en su conjunto están facultando a la persona encargada de la revisoría fiscal para la intervención permanente en todas las áreas que la compañía se basa para el desarrollo de su objeto social.

Debe entenderse entonces, que es la persona que siendo totalmente independiente de la administración de la compañía, es también a la que no se le puede limitar el acceso a la información eficaz y oportuna, en lo que respecta al desarrollo de las operaciones, que le permitan el cumplimiento de su gestión de control y fiscalización permanente dentro de la misma.

Así está contemplada la figura del revisor fiscal dentro de la sociedad por mandato absoluto de la normatividad, pero en las prácticas actuales se estarán dando todas esas facultades a dicho órgano?....Hasta que punto puede llegar la intervención del revisor fiscal sin que sea objetado por tratarse de una extralimitación en sus funciones?

Es muy bien conocido por todos que la razón de ser de la vigilancia, es un legado que aparte de brindar seguridad a los accionistas sobre el giro ordinario de las operaciones, es también el mecanismo con que cuenta el estado para hacerse a la información sobre los manejos efectivos de los recursos de la sociedad, y el acatamiento a las normas legales y estatutarias en los actos por parte de los administradores.

Pero que alcance podrán tener las informaciones expedidas por dicho órgano en cumplimiento de sus funciones, y sin ir a caer en el campo de la violación a la reserva?

La anterior pregunta; en el caso de que se informe; pero si, sucede lo contrario, que dicho funcionario ha estimado que el evento en cuestión, es propio del campo puramente productivo de la empresa, y por tanto no es prudente dar dicha información; y con dicha apreciación,

se han lesionado intereses de particulares que mantienen vínculos comerciales con la empresa?

Con que herramienta legal, puede sustentar dicha afirmación el Revisor?....Siendo que la ley lo inhabilita para la divulgación sobre todo aquello que tenga conocimiento en el ejercicio de sus funciones?

Una de las razones de ser, del órgano revisor, dentro de la sociedad, es para permitir que el estado pueda ejercer sus funciones de control y vigilancia en las sociedades, función tal, que la lleva a cabo por medio de los órganos rectores, como son, la superintendencia bancaria, la superintendencia de sociedades y la comisión nacional de valores, y es a ellas a quienes el Revisor Fiscal debe rendir cuenta sobre el cumplimiento de sus funciones dentro de la compañía.

Pero trasladémonos al Art. 63., de la respectiva norma, relativa al secreto profesional o confidencialidad, donde se obliga al contador público a guardar absoluta reserva en todo aquello que conozca en el ejercicio de su profesión, salvo en los casos que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales.

Se está ante la disyuntiva si se informa o no se informa.

O, cuáles son esas disposiciones legales que clasifican los actos de los revisores fiscales, y le indiquen sobre que debe tener reserva y para qué actos no?

El Art. 63., tal como esta consignado en la nueva ley, parece haber sido estractado casi en su totalidad del Art. 214., del Co. Ccio., cambiándole solo los términos Revisor Fiscal por contador público en la presente ley; pero deja latente cierta disyuntiva, por cuanto bien puede darse que lo que es del interés para el empleador del revisor fiscal (En este caso la asamblea general, que es quien lo elige, y que está compuesta por los dueños de la compañia), bien puede considerarse como una información vital `para los organismos estatales encargados del control y vigilancia.

Lo anterior, cobra más fuerza tratándose de asuntos contables, por cuanto es muy bien conocido que por mandato estatal, para dichas entidades, no podrá haber reserva alguna, por cuanto el control ejercido por estas instituciones, en esta materia es absoluto y permanente, de forma, que en cualquier momento y sin ninguna objeción, éstas pueden por intermedio de algunos de sus funcionarios, practicar las inspecciones y revisiones que consideren necesarias.

Bien puede pensarse que la ley se refiere en cuanto a la reserva de aquellos eventos que tienen incidencia en los tributos, en las utilidades obtenidas, es decir, en aspectos puramente financieros; en tanto que para el accionista además del anterior evento, su reserva puede estar ligada con aspectos industriales que consideren secretos internos de la compañía y por tanto su divulgación afectará el desarrollo normal de la misma.

Es entonces el revisor fiscal, que aunque habiendo sido facultado por mandato legal y estatutario para ejercer el control y fiscalización permanente y oportuno, está entre la espada y la pared por cuanto el expedir su informe puede estar infringiendo por algo que se dijo o se dejó de decir, y que la ley considere era su deber informar, pero a su vez los accionistas consideren era información interna de uso privado de la empresa.

Queda entonces dicha reserva al juicio y criterio profesional del funcionario que lo lleve a determinar si expide la información o no, y a la espera de la interpretación dada por la ley sobre si el evento estaba, o no, sujeto a reserva.

De qué forma puede interpretarse la facultad que le ha sido encomendada al contador público en calidad de

revisor fiscal, en ejercicio de sus funciones para que acredite y certifique sobre los actos de los administradores, que si éstos se ajustan a las normas legales y estatutarias. Para que rinda las informaciones a que haya lugar o le sean solicitadas. Para que colabore con las entidades gubernamentales, rindiéndoles las informaciones necesarias en forma oportuna, permitiendo así, que éstas realicen la inspección y vigilancia de las sociedades adscritas; si por otro lado se le está obligando a la absoluta reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, o de lo contrario será sancionado; de acuerdo a lo establecido en los artículos 214, 216 y 217 de la normatividad mercantil.

No se entiende cómo la ley puede ser tan explícita y directa en cuanto a la asignación de deberes, responsabilidades, e incompatibilidades, como también en la aplicación de las sanciones por las irregularidades cometidas en el ejercicio de su cargo, para dicho órgano de control y vigilancia; en tanto que deja grandes vacíos que conllevan a incertidumbres e interpretaciones diferentes, en eventos tan relativos en el ejercicio de su cargo, como son:

-Por un lado la facultad de otorgar fe pública, que tal

como ha quedado anotado anteriormente, dicha facultad queda para la interpretación del funcionario, y que sea mediante la buena diligencia profesional, la eficacia y la responsabilidad con que haya cumplido sus funciones, las que lo lleven a tener una confianza total sobre el evento en cuestión, y por tanto está en condiciones de hacer público el respectivo acto o documento, haciéndolo portador de la calidad tal que debe ser creído y respetado por toda la comunidad, y por ende someterse a las sanciones penales, sí, llegado el caso se le demuestre la falsedad en lo anteriormente dictaminado.

-Unido a lo anterior, tampoco se explica cómo estando ésta persona facultada expresamente por mandato legal, para que ejerza la vigilancia y control permanente, por otro lado se le quiera limitar su función de informar, por cuanto la ley no es clara y presenta contrariedad en cuanto a la reserva profesional que debe guardar dicho funcionario y que va muy ligada con las informaciones que se desprenden de uno u otro evento.

A dicho profesional se le ha facultado y aún más, se le ha impuesto que informe por escrito sobre todos los actos irregulares ocurridos, de los cuales tenga conocimiento o sea enterado, y que dicha información la haga en forma oportuna, de forma tal que el informe sobre la respectiva

infracción o desacato legal o estatutario, cumpla su razón de ser, cual es la de que en el menor tiempo posible el error sea corregido, la práctica dolosa o dañina suspendida y las sanciones impuestas a su debido tiempo.

A dicho órgano, también se le exige a 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, y en ninguno de estos eventos se le ha dicho al revisor que es sobre determinados hechos sobre los cuales debe informar.

Hasta donde puede entenderse la colaboración con las entidades gubernamentales?... Será, que está enmarcada estrictamente a los eventos puramente contables?... Y siendo así, que alcance podrá tener la información dada por el revisor fiscal, sobre algún acto irregular y que ha sido dirigida mediante el uso formal de los conductos regulares, como son, el gerente, la junta directiva y la asamblea general, y no ha sido atendida?...

Debe quedar lo suficientemente claro que tratándose de cualquier tipo de información producto de operaciones ilícitas dentro de la compañía y que atente contra el buen desarrollo armónico y equitativo de la misma, la

información del revisor fiscal no podrá estar al arbitrio o consentimiento de ninguna persona como tal, vinculada directa o indirectamente con la sociedad.

En este aspecto se parte de la base que la razón de ser del órgano revisor, ésta dada para la defensa y protección de los bienes de la sociedad, como también de la comunidad en general y del estado mismo, y no para la defensa de intereses particulares, que en cualquier momento dado se sientan lesionados de una u otra forma por las informaciones expedidas por el revisor fiscal de dicha sociedad.

Las relaciones revisor fiscal-sociedad, deben traspasar tales barreras, hasta el punto de que sean las necesidades de la comunidad las que estén muy por encima a las de la sociedad misma.

Si se toma el derecho de reserva como un medio de defensa individual, también es de entenderse que debe ser el de denuncia cuando tal defensa individual afecte los intereses de toda una comunidad.

Debe entenderse entonces que la reserva aludida por el Art. 63., de la ley 43 de 1.990, el Art. 214., del Co. de Cclo., y las demás legislaciones que tratan sobre la

materia, está limitada exclusivamente en los casos en que se quiera sacar beneficio personal o actuación dolosa e ilegal, por medio de la divulgación de información secreta, que el respectivo funcionario ha logrado tener acceso, y que con dicha información se esté atentando contra la dignidad, el honor o buena reputación de una persona; se esté entorpeciendo el buen funcionamiento dentro de los parámetros legales de las actividades comerciales de una compañía, como son sus secretos industriales, políticas de mercado, políticas de publicidad y propaganda e imitación de productos, etc.; como también de informaciones de uso privado y restringido tratándose de entidades gubernamentales, financieras y demás entidades estatales.

> *En suma la reserva impuesta al revisor fiscal debe concebirse teniendo en cuenta lo siguiente:*
>
> *a) Ante todo una obligación correlativa al derecho que tiene la sociedad de mantener en secreto su propia actividad. No es pues un derecho de los socios, de los administradores ni de los empleados de la sociedad.*
>
> *b) La reserva del revisor fiscal no es absoluta. Tanto ante los órganos internos como ante las entidades de control y vigilancia, como cuando se debe imprimir fe pública, el revisor fiscal está obligado a denunciar las irregularidades.*
>
> *c) La razón de ser de la revisoría fiscal consiste en el grado de protección, de seguridad, de fiscalización, que dicho funcionario está llamado a generar para los asociados, los acreedores y los terceros en*

general. Si en virtud de la reserva el revisor fiscal callara o estuviera obligado a hacerlo, la institución no tendría sentido pues equivaldría a confiar tan delicados intereses a un mudo que jamás pondría sobre aviso a sus defendidos de los daños que se les estén causando.

d) La reserva busca ante todo sujetar a reglamentos legales la forma y la oportunidad de las denuncias del revisor fiscal. Así por ejemplo sus observaciones deben ser comunicadas por escrito y oportunamente a los Organos internos.[30]

---

[30] *BERMUDEZ y BERMUDEZ. La Revisoría Fiscal:" Comentarios al Código de Comercio" Universidad Javeriana: Tesis de Abogado, Bogotá, 1985, Ubicación: Biblioteca Universidad Javeriana, Bogotá, Capítulo X. P: 420*

3. ANALISIS DE LOS ARTICULOS 208 Y 209 DEL CODIGO DE COMERCIO

Antes de entrar de lleno en el análisis específico de cada uno de los literales que conforman los respectivos artículos, se tocará un aspecto muy importante y que está directamente relacionado con cada una de las informaciones y dictámenes expedidos por el funcionario.

El encabezamiento del citado Art. 208, dice así:

"El dictamen o informe del Revisor Fiscal deberá expresar por lo menos."

Ante todo remitámonos a la Real Academia de la Lengua Española, y partiendo del significado dado a los términos: dictamen - informe, se podrá establecer si los mismos son sinónimos como lo quiere hacer ver el respectivo artículo.

DICTAMEN: Opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

INFORME: Noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien acerca de una persona.

Acción y efecto de informar o dictaminar.

Llevando los anteriores conceptos a las prácticas de la Revisoría Fiscal, se encuentra que el Revisor Fiscal, muy a diario para el ejercicio propio de sus funciones, deberá basarse en la expedición de un sinnúmero de informaciones, que buscan de una u otra forma ser portadoras de una noticia, una instrucción o procedimiento sobre algún evento, hecho o actividad, que tenga relación sobre el desarrollo de operaciones de la compañía.

También podrá darse información o noticia sobre los actos de las personas responsables de los manejos administrativos de la misma, y caso muy específico, los informes a que se refiere el Artículo 209, del código de comercio, y que más adelante se tratarán.

Sea cual fuere la información expedida en cada uno de los casos anteriores, su fin primordial, será el de dar una noticia, impartir una instrucción; ser el instrumento útil que permita el conocimiento oportuno, cuando se trata del

entenderse que el Revisor Fiscal está ejerciendo sólo una de las tantas funciones asignadas, cual es la de informar, dar a conocer la situación; o sea está expidiendo la información, sea positiva o negativa.

Pero el órgano revisor, no se puede quedar ahí, de nada serviría haberlo dotado de tantas facultades, que se han convertido en derechos y por tanto en deberes que deberá cumplir para el eficaz desempeño de su función, de nada serviría el hacerlo lo más independiente posible de la parte administrativa y de la junta directiva, si sólo se le tiene ahí para informar, es decir para hacer las veces de mensajero, llevando y trayendo información.

Ligado a tales informaciones, se le ha facultado para que de su opinión, que dictamine, que se comprometa con los resultados financieros, en cuanto si se ajustan a la respectiva situación económica de la empresa, a los estatutos, decisiones de la junta directiva, la asamblea general y las leyes, y ya no solo a que sea el puente entre uno y otro órgano de la sociedad que permite el conocimiento de algún suceso, hecho o actividad.

Cuando se dictamina está en juego su profesionalidad y criterio, acá se le está exigiendo que además de dar a conocer la noticia o el evento, se le ha facultado para

que opine sobre si el hecho en cuestión se ajusta a las normas legales y estatutarias, y esto sólo lo podrá llevar a cabo, no sin antes, haber cumplido de una forma eficaz, permanente y oportuna, todas y cada una de las funciones asignadas en el artículo 207, del código de comercio.

Con tal situación, la de opinar, la de sentar su posición, se dan dos eventos muy importantes:

Por un lado, se le ha dado una jerarquía y una autoridad tal al Revisor Fiscal, que le está permitido denunciar y cuestionar sobre cualquier situación irregular que vaya en contra de la ley, los estatutos o de las decisiones de la asamblea general; de la cual haya tenido conocimiento o que sea enterado.

Por otro lado y unido a lo anterior, es una norma que busca que el Revisor Fiscal cumpla con responsabilidad y seriedad todos sus deberes y funciones, de forma tal, que tenga el suficiente conocimiento de causa, que le permita sentirse seguro con lo que esta dictaminando o autorizando, y no busque evadir sus responsabilidades

Es decir, que no se trata de informar por informar, o de dictaminar por dictaminar, y sin tener en cuenta los

efectos futuros que pueden provenir de un informe o de un dictamen que se haya dado sin el suficiente criterio profesional, y sin la responsabilidad e idoneidad que requiere el cargo.

Hay que tener en cuenta que de tales informaciones y tales dictámenes, está de por medio la toma de decisiones, y no solo las del cliente para el cual se está trabajando, sino que también hay otros organismos que se basan en la capacidad e idoneidad del trabajo del contador público, llámese Revisor Fiscal, y por ende en sus informaciones, para poder llevar acabo sus gestiones; y tales son: los terceros, los proveedores, las entidades financieras y el estado mismo.

Es importante diferenciar aquella información cuyo fin principal es eso, el de dar la noticia o la instrucción; de aquella que además de eso, lleva impreso el concepto, la opinión, la autorización, acerca de lo que allí esté contenido, y que para cuyo dictamen y opinión se ha tenido que realizar un trabajo profesional, con equidad, responsabilidad e idoneidad.

Otro aspecto que se debe tener muy en cuenta es que tales dictámenes expedidos por dicho funcionario, se les ha provisto de aspectos tan importantes y que están

totalmente relacionados, como lo es la fe pública y el secreto profesional, que ya anteriormente se han debatido, y que por ende su infracción conlleva a sanciones de tipo penal, que van desde la privación de la libertad, hasta la suspensión definitiva para ejercer el cargo.

Siendo así las cosas, tenemos entonces, que los dos primeros literales del articulo 208, del código de comercio, son solo informes, mas no dictámenes, por cuanto en ellos se le pide al Revisor Fiscal, que informe si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir su función, como también si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, es decir es tan solo una manifestación sobre las informaciones recibidas para ejercer su cargo, y sobre los procedimientos de Revisoría Fiscal aplicados durante la revisión.

Caso muy contrario seria el que no hubiera podido obtener todas las informaciones para ejercer su función, ya que esto sería una limitación en el alcance y que por ende tiene incidencia directa en la ejecución de su trabajo, y por tanto en la expedición de su informe, en caso de que no se haya logrado subsanar tal anomalía durante todo el período de revisión.

En cuanto a sí se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, sería lógico, pedirle que además de su información, conceptuara sobre si se ajustaron o no a las normas legales, por cuanto tales procedimientos, desde que fueron plasmados en la normatividad comercial, se han convertido en letra muerta, puesto que hasta la presente no se tiene conocimiento sobre la existencia de norma alguna, que determine cuales son esos supuestos procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

Claro está, que tampoco se conoce la norma, que dé por terminado tal literal, que pareciera es lo que se ha interpretado últimamente, y que ha llevado a que se realicen las prácticas de Revisoría Fiscal con base o sujeta a otras normas y procedimientos, que en muy poco se ajustan a los requerimientos y exigencias que necesita el desarrollo de una Revisoría Fiscal.

Desafortunadamente la profesión, por ahora parece no tener tiempo sino para imitar las leyes y normas extranjeras y no para dotarse de sus propias reglas y procedimientos.

Continuando con los siguientes literales 3, 4, y 5., además de que informe; al Revisor Fiscal, se le exige que

conceptúe, que dictamine, que rinda su veredicto, y que se responsabilice para con lo que está autorizando o avalando.

Sobre la contabilidad deberá conceptuar sobre sí ésta se lleva de acuerdo a las normas legales y a la técnica contable, y debe comprometerse con tal afirmación, por cuanto en ello radica una de sus funciones, como es el velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad.

Sobre sí las operaciones registradas se ajustan a los estatutos, y a las decisiones de la Asamblea o junta directiva, en su caso; es también otra de sus funciones, y para ello se le ha facultado para que se cerciore sobre tal cumplimiento, y goza de las facultades para tal fin.

Sobre sí el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera de la empresa, al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período; en este aspecto sobran los comentarios, por cuanto es una de las principales funciones asignadas, cual es la de que por

medio de su gestión desarrollada tenga el total conocimiento de causa, que le permitan opinar sobre la situación financiera y económica de la empresa, sustentada en su balance general como también en el estado de resultados o estado de pérdidas y ganancias.

Por último el literal 5.,lo compromete con las reservas o salvedades que tenga para con la fidelidad de esos estados financieros.

En lo que respecta al Art. 209.,hay una situación muy en particular.

Tal como aparece redactado en la normatividad comercial, pareciera ser solo un informe, pero si se va al fondo de los términos, se encuentra que allí se le está pidiendo el concepto; ante lo cual sería un poco atrevido decir que es un dictamen, por cuanto ha quedado muy en claro sobre que es que se dictamina, (sobre aspectos contables), pero tampoco se puede generalizar, y decir, que es solo informe,porque de hecho al emitir su concepto, se está comprometiendo con lo dicho, y veamos porque:

Sobre los actos de los administradores, además de informarlos, deberá conceptuar si se ajustan o no, a los

estatutos y a las ordenes de la asamblea o junta de socios.

Existe un compromiso con tal afirmación, por que llegado el caso en que la sociedad que está siendo vigilada se declare en quiebra, o sea sancionada por hechos fraudulentos, cometidos por los administradores; de lógico que la primera instancia en recurrir y en encontrarle culpabilidad por complicidad o encubrimiento será al Revisor Fiscal, por cuanto se deduce, que una de sus razones de ser, es esa, la de fiscalizar y controlar los actos de los administradores, y como tal ha sido facultado para que rinda oportuna cuenta por escrito ante el órgano superior competente sobre cualquier situación o hecho irregular, ocurrido en el giro ordinario de las operaciones sociales.

En cuanto a la correspondencia, los comprobantes de las cuentas, los libros de actas y de registro de acciones, debe conceptuar sobre si se llevan y se conservan debidamente, es decir, está comprometiendo su opinión, por cuanto deberá someterse a las sanciones, en caso de que se compruebe que hay irregularidades en la forma como se están diligenciando los comprobantes de las cuentas, los libros de actas y de registro de acciones.

En cuanto a las medidas de control interno, además de informar sobre su existencia, debe conceptuar si son adecuadas o no, y comprometerse con tal afirmación, y llegado el caso, responder por las pérdidas en que se viere afectada la sociedad, si se logra demostrar que tales circunstancias se dieron por dolo o por negligencia en las actuaciones del órgano revisor.

Como tal, no hay una claridad específica en cuanto a que tipo de información es la expedida por éste funcionario, en lo que respecta a los actos de los administradores y demás exigencias consignadas en los tres literales del respectivo Artículo.

Hay dos situaciones muy especiales:

Como primero el Revisor Fiscal, como contador público que es, no es el profesional legalmente capacitado para entrar a finiquitar un asunto puramente estatutario o de fondo de la ley, y no lo es, por cuanto no tiene porque serlo, pues su campo de acción y de responsabilidad es el contable y no el legal, que si es muy propio del abogado.

Pero como segundo, no hay que desconocer el hecho del gran compromiso adquirido ante la asamblea general de accionistas, para con todas las áreas en que desarrolla

su objeto social la respectiva compañía; y allí en el momento de aceptación del cargo, no se le permite a que haga las salvedades en cuanto a que eventos se compromete y en cuales no; se parte de la base que su compromiso y responsabilidad es integral, así como se supone es y debe ser su intervención.

Lo que se quiere dar a entender, es la gran responsabilidad, que de hecho adquiere el respectivo funcionario al emitir dicha información, por todo lo anteriormente comentado y tomando como base los términos utilizados por la normatividad, los cuales le asignan una responsabilidad, por cuanto la norma es muy clara en este sentido, ya que el informe sobre los actos de los administradores, no es solo comentarlos, es informarlos y a su vez conceptuar, (que es sinónimo de opinión),si se ajustan o no, a la ley.

Sobre las medidas de control interno, no es solo decir que existen, es decir si existen y a su vez conceptuar si son adecuadas o no; y por último sobre la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones, es conceptuar sobre si efectivamente se llevan y se conservan debidamente.

Con base en los anteriores argumentos, es prudente entrar a conceptuar que los términos Dictamen e Informe, no son tan sinónimos, como lo quiere hacer ver la normatividad comercial.

Ha quedado lo suficientemente claro, que el informe es aquel que nos permite el conocimiento sobre algún suceso, hecho o actividad, o a cerca de los actos de alguna persona.

En tanto el dictamen va más allá, y no sólo a informar o a dar noticias de algo, sino que además de informar, por cuanto se parte de la base que el dictamen también es un informe, ya que se está dando noticia o se está haciendo saber algo, pero que a su vez lleva algo adjunto, que es el compromiso puramente personal de quien está atestando el hecho respectivo, y con el cual se ha identificado plenamente al aceptar su veracidad, por medio de su firma o autorización.

A continuación, el análisis pormenorizado de cada uno de los literales de los respectivos artículos, relativos al informe y dictamen del Revisor Fiscal.

3.1. ARTICULO 208

El dictamen o informe del Revisor Fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos.

3.1.1. Las informaciones obtenidas.

Dice la norma:" Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones".[31]

Al Revisor Fiscal, se le ha dotado de una cantidad de facultades y derechos, que unidos a la independencia laboral, que posee dentro de la empresa, no tiene porque ser objetado para tener acceso a cuanta información requiera para llevar a cabo su gestión de forma eficaz, permanente y oportuna; pero no siempre se dan las condiciones, para que dicho órgano desarrolle integralmente sus funciones.

Al Revisor Fiscal, no solo se le mira como el fiscalizador y defensor de los bienes de los accionistas, como la prenda de garantía de seguridad y estabilidad económica de la empresa ante terceros y ante la comunidad misma.

---

[31] *Libro Segundo, Tit.I, Cap. 8º, Art: 208. Código de Comercio, (Decreto 410 de 1971), Séptima Edición. Editorial TEMIS, Bogotá, Colombia. 1979. p: 75.*

A su vez también se le mira como aquel delegado estatal, el que entorpece el libre ejercicio de la parte administrativa; impuesto por ley, y encargado de hacer cumplir la misma, y llegado el caso en el delator de la infracción cometida y que sea entonces mediante tal información que se logren aplicar los correctivos y sanciones del caso.

Unido a lo anterior también hay que considerar el caso cuando dicho órgano ha llegado a la fiscalización de la empresa, pero con un marcado rechazo de la parte administrativa, por uno u otro motivo.

- Teniendo en cuenta lo anteriormente planteado, gozará dicho Revisor de la absoluta libertad para obtener todo tipo de información que le permita su eficaz cumplimiento de funciones?.

- Siendo víctima de tal circunstancia, cuáles serán los procedimientos a seguir por tal revisor?.

- Qué validez podrán tener sus juicios, si para el desempeño de sus actividades ha tenido que valerse en gran parte de medios de información externos, por cuanto le ha sido imposible obtener dentro de la empresa?.

La forma o los medios como obtenga la información, tiene incidencia directa, en la rendición de los informes y de los dictámenes.

La norma le ha asignado cualquier cantidad de funciones al órgano revisor, pero en cuanto a las herramientas o facultades otorgadas para garantizar el cumplimiento de esas funciones, ha dejado vacíos que no permiten el desarrollo eficaz de su gestión.

Tal es el caso contemplado en el Art. 213, de la norma mercantil, en cuanto tiene que ver con la asistencia por parte del Revisor Fiscal a las reuniones de asamblea o junta de socios, y en las de Junta Directiva o consejos de administración, pues tal derecho de asistir, se ha convertido en un deber por cumplir, cuando sea citado, más no podrá hacerlo, cuando no sea llamado.

Es acá donde se presenta una gran falla, por cuanto es muy conocido, que las grandes decisiones en cuanto a nuevas inversiones, o en la adquisición de nuevos pasivos de endeudamientos, se toman es a nivel de tales reuniones.

Surge en este momento la incertidumbre para ese revisor que no ha sido invitado a la reunión, sobre si la

información que ha recibido con posterioridad a la celebración de dicha reunión, es fiel copia de lo tratado en la misma, o si por el contrario se le ha tratado de esconder o encubrir algún evento de suma importancia, y que por ende tenga incidencia directa en operaciones futuras de la compañía que esta siendo vigilada.

Pero que hacer ante tal situación?

Es un evento ante el cual no se puede conceptuar que es ilegal, por cuanto así, ha quedado estipulado en la norma, respecto a que dicho funcionario se le llamará cuando se estime necesario, de lo contrario no será convocado, a menos que se trate de la asamblea general de accionistas, donde se presentarán los Balances de fin de ejercicio con los respectivos informes de tal funcionario.

Pero que tan prudente se puede considerar dicho evento, sí ante todo a dicho órgano se le ha facultado, y más que eso, se le ha autorizado para que ejerza el control, inspección y vigilancia de forma oportuna, permanente e integral, entendiéndose que no podrá existir el desarrollo de alguna operación social que escape a su control y vigilancia?.

Hasta donde puede ir su grado de responsabilidad y solidaridad para con los administradores, en caso de quiebra de dicha sociedad, siendo que se le ha limitado el derecho de asistencia a las reuniones, donde se tratan temas de tanta trascendencia?.

Veamos entonces las contrariedades o las desventajas, en que coloca la ley a ese Revisor Fiscal:

- Por un lado no le concede el derecho total para asistir a cuanta reunión o junta se celebre y que tenga que ver con el normal funcionamiento de operaciones sociales, y ya habiéndosele facultado para que inspeccione, se cerciore, vele y además ejerza el control y vigilancia oportuna y permanente, de forma tal que se garantice la eficacia en las operaciones, la estabilidad, seguridad y protección de los valores y bienes sociales.

Por otro lado le recuerda, que será el responsable de los perjuicios que ocasione a los asociados o terceros por la negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, y siendo que para el buen ejercicio de sus funciones lo limita, como es el caso del Art. 213.

Más aún, le dice, informe sobre si efectivamente ha recibido las informaciones necesarias para cumplir su

función, pero no lo dota de las herramientas que le garanticen si efectivamente está siendo bien informado.

Lo faculta para que rinda por escrito en forma oportuna sobre las irregularidades cometidas en las operaciones y en los negocios sociales, que tuviere conocimiento o fuere enterado, y a que colabore con las entidades gubernamentales, y le rinda los informes a que haya lugar o les sean solicitados, y a su vez le impone: sanciones (Art. 214) C.Ccio, por algo que diga y que la ley interprete como violación del secreto profesional.

Por último se puede conceptuar que, es éste literal la base sobre la cual se puede originar una salvedad o reserva, en la opinión sobre lo fidedigno de los estados financieros.

Es muy bien conocido que dependiendo de la efectividad y la forma en que se reciba la información requerida, en esa misma forma se establecerá el alcance de la opinión personal dictaminada.

3.1.2. Procedimientos aplicados.

Dice la norma "Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de

interventoría de cuentas"[82]

La legislación nacional, sea para la ciencia que sea, se ha caracterizado por la creación de una serie de normas y figuras jurídicas, pero pareciera que la única razón de ser fuera la de la doble interpretación y la de crear incertidumbre para el desarrollo de tales normas.

Es decir, que se crea la figura por medio de la normatividad, pero para el ejercicio o la puesta en marcha de tal norma, se deja para interpretación o el criterio personal, del respectivo profesional.

La Revisoría Fiscal, una de las principales actividades del Contador Público no podía escapar ante tal situación y más aún tratándose de una profesión relativamente nueva, como lo es la contaduría pública.

La Revisoria Fiscal, como tal, es más antigua, que la misma profesión, por cuanto como se sabe, primero se dieron las prácticas de revisoría, llámese vigilancia, y luego se le fueron adicionando responsabilidades e incompatibilidades, a quien se desempeñara en tal cargo.

Con el transcurrir del tiempo se le asignaron funciones

---

[82] *Ibid, p:75*

a dicho órgano, y en vista de la similitud que presentaban tales prácticas, se estimó que el Contador Público, cuya profesión aún no estaba instituida, debía ser el más adecuado para el ejercicio de tales funciones.

Así, ha venido su desarrollo, hasta tener hoy en día unas normas legales, donde dicta claramente que la Revisoría Fiscal será desempeñada por un Contador Público, caso específico la ley 43 de 1990, adicional a la ley 145 de 1960; como también el C.Cdio en su Art. 215.

Han pasado ya varios decenios y en los cuales día tras día, se le han ido adicionado nuevos deberes, responsabilidades e incompatibilidades a dicho funcionario, pero nunca se ha visto ese mismo interés, en tratar de identificar a la Revisoría Fiscal como tal, y menos aún, el de definir sus procedimientos, o sea los indicados en el literal 2o., del Art. 208 del C.Cdio.

La profesión ha tomado lo anterior como algo muy ajeno a su campo de acción y ante lo cual no se ha manifestado en procura de enriquecer al ejercicio de unos de sus mayores logros, cual es la Revisoría Fiscal.

Cuál normatividad legal, le ha indicado a los profesionales de la contaduría pública, que los

procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, son tales y tales, y que serán esos sobre los cuales, se llevarán a cabo las prácticas de Revisoría Fiscal?.

A parte de la ineficacia que en determinadas circunstancias nos caracteriza, para expedición de las leyes y normas que regirán las relaciones entre el estado y los particulares, o entre los particulares mismos y sus actividades; somos muy dados a copiar esas normas o leyes, que se aplican en otras latitudes.

La Revisoría Fiscal que siendo muy colombiana, ya que sus prácticas, tal y como se dan acá, no se dan en otras latitudes, ha sido víctima también, de la anterior apreciación, y ante la incapacidad que se ha tenido para dotarla de los procedimientos y herramientas propias, que garanticen su eficaz desarrollo, se ha optado por desarrollar su ejercicio, con base en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas,(NAGAS).

Las normas de auditoría, si están plenamente definidas, y más aún, ya fueron insertadas en la nueva ley marco de la contaduría pública, (ley 43 de 1990), y con la petición absoluta, que todo Contador Público deberá actuar con sujeción a tales normas.

Pero dicha apreciación tiene su razón de ser, por cuanto toda actividad profesional, debe tener su patrón de medida, o parámetros bajo los cuales debe llevar a cabo su función, y para la Revisoría Fiscal ante la no existencia de tales parámetros, de lógico la salida más fácil, es la de llevar a cabo sus prácticas, con base o sujeta á otras normas, plenamente definidas.

Que sea o no lo más adecuado, el hecho es que ahí están, y aunque se asimilen muy parcialmente a lo exigido a dicho órgano, llamado Revisor Fiscal, el cual también dentro de muy poco podrá desaparecer y ante lo cual la profesión de la contaduría pública, no se ha manifestado en absoluto.

Parece ser que es preferible seguir ejerciendo sus prácticas, con base en lo que la costumbre les ha heredado, y dejar que sea el transcurrir de los años los que determinen el futuro de la misma, antes que entrar a dotarla de sus propias normas y herramientas, o al menos de interpretar y desarrollar lo que los antiguos legisladores dejaron plasmado, en las leyes, que fuera negligente o inconscientemente, pero ahí están, y ante lo cual hay incapacidad de adaptarlas a los nuevos procesos de desarrollo que día tras días, se vienen gestando en la economía.

Mucho es lo que se ha cuestionado, en cuanto si los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, son similares a las N.A.G.A, o si tales normas, son una parte de los procedimientos, o si los procedimientos son una parte de las normas.

Todo eso seguirá en incógnita, hasta tanto no se entre a determinar y especificar los mencionados procedimientos, evento tal, que está muy lejos de ser, porque tal como ha quedado anotado anteriormente, en Colombia desafortunadamente tiene más aceptación las normas o leyes extranjeras, antes que entrar a definir las propias nacionales.

Pero algo que sí, es muy cierto, y no necesita tanto análisis, es que las prácticas de Revisoría Fiscal difieran notoriamente de las prácticas de Auditoria Externa.

La Auditoría Externa descansa sobre el veredicto o dictamen que se da sobre la razonabilidad de los Estados Financieros producto del examen practicado con posterioridad a la expedición de los mismos, de forma eventual, en sus dos etapas, inicial y final, permitiendo con ello la identificación de los posibles riesgos y que llevan al Auditor a determinar cuales son los

procedimientos que ha de aplicar.

En lo que respecta al Control Interno, el análisis efectuado va encaminado a determinar las debilidades existentes, y así concluir si se puede confiar en él y determinar la extensión y oportunidad de los procedimientos de Auditoría.

La Revisoría Fiscal va mucho más allá, y debe serlo así, por cuanto su razón de ser dentro de la sociedad, sus responsabilidades, como también las facultades otorgadas, le están exigiendo no solo su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros, ni que detecte las posibles debilidades del Control Interno.

- Su actuación debe ser oportuna, y permanente, de forma tal, que no solo se detecte la falla, sino que ésta debe ser detectada, corregida y sancionada; (Entendiéndose que no es el Revisor Fiscal el encargado de aplicar las sanciones por cuanto no es de su competencia.).

- Sus informes no solo deben quedarse en simples recomendaciones; debe estar seguro de que tales informaciones tienen eco, o de lo contrario estaría encubriendo situaciones dolosas.

- En cuanto al Control Interno debe procurar porque se tomen oportunamente las medidas que garanticen la conservación y seguridad de los bienes, y no sólo los de la sociedad, sino de los que ésta tenga bajo custodia o cualquier otro título.

- Es decir, no se trata solamente de estudiar y analizar el Control Interno para determinar si se puede o no depositar confianza en él; se trata, de que habiéndose analizado dicho control y encontrándose que no es total garantía como medida de protección y seguridad, se debe entonces recurrir a cuanta medida sea necesaria, de forma tal que brinde seguridad y confianza, y no sólo impartir las instrucciones, sino que se debe estar seguro de que tales medidas preventivas y de seguridad están siendo aplicadas y que están siendo eficaces.

- Otro aspecto a tener en cuenta es el de colaborar con las entidades gubernamentales y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados; su independencia laboral lo habilita para entrar a intervenir en cualquier acto que considere irregular, y por tanto dar la información oportunamente por escrito al órgano competente,según los conductos regulares, tales como, (gerente, junta directiva asamblea general de accionistas y entidades gubernamentales de control y

vigilancia).

- Algo también muy importante, está facultado para juzgar los actos de los administradores, y es así, como uno de sus informes trata es de eso, de los actos de los administradores, que conceptúe si tales actos se ajustan o no a los estatutos, a las órdenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios.

- Su gestión también va a garantizar la buena marcha de la contabilidad, el buen diligenciamiento de los libros de actas, y de registro de acciones.

Por todo lo anterior es que se dice que su función es integral, por cuanto su gestión debe cubrir todos los campos en que se desarrolle el objeto social de la compañía que está siendo vigilada, y no sólo el campo financiero, sino también el legal, el operativo, el social y administrativo, sin interpretar que tal acción lleva al Revisor a ser coadministrador de la compañía, pero si corresponsable con el desarrollo de los negocios sociales.

Es tal su responsabilidad, que se le sancionará por los perjuicios que ocasione en la sociedad, a sus asociados o a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de

sus funciones de acuerdo a lo preceptuado en el Art. 211 de la normatividad comercial.

Lo anterior, son entonces una serie de elementos muy propios a la Revisoría Fiscal, y que escapan al campo de la Auditoría Externa, y que por ende lleva a concluir con suficiente conocimiento de causa que sus prácticas difieren notoriamente, y siendo así, sus procedimientos o reglas, también deberán ser diferentes.

Es por ello que no se considera muy adecuado el conceptuar que he realizado mi Revisoría Fiscal, con base en las N.A.G.A., y demás procedimientos de Auditoría que considere necesarios de acuerdo a las circunstancias. No es válido, por cuanto no se puede concebir que las N.A.G.A., aplicadas al desarrollo de una Revisoría Fiscal vayan a garantizar que efectivamente se han desarrollado eficazmente todos y cada uno de los requerimientos legales y estatutarios, necesarios para el desarrollo de la vigilancia y control oportuno y permanente que requiere una Revisoría Fiscal.

La Revisoría Fiscal, así practicada, no permite que ésta se ajuste claramente a los elementos básicos que dan su razón de ser, y que ya han sido comentados anteriormente.

Tampoco es válido el pretender que los informes expedidos por cada uno de estos funcionarios deban concluir en similares condiciones, por cuanto siendo sus prácticas diferentes, sus informes también deberán concluir de forma diferente, o dicho de una forma más clara, el informe del Revisor Fiscal deberá ser más amplio, detallado y convincente y no estar enmarcado a unos términos que en cierto modo permiten evadir la responsabilidad y limitan el alcance de la opinión.

No se trata entonces de decir, que la Auditoria Externa no sirve, porque no; por cuanto no se debe desconocer los aportes y nuevas técnicas de trabajo, para el estudio y análisis de los Estados Financieros, se trata entonces, es de que así como se le han impuesto cualquier cantidad de funciones, responsabilidades e incompatibilidades para el órgano revisor, así también se le dote de las herramientas que garanticen y que respalden su función.

De lo que se trata es que la Revisoría Fiscal sea eso, lo que tanto se difunde y se le exige, que sea el medio de protección y seguridad de los bienes de los accionistas, la garantía de inversión para los terceros, la defensa de los intereses para con toda la comunidad, y la encargada de hacer cumplir los preceptos legales y estatutarios, para con el estado.

3.1.3. El cumplimiento de la norma legal.

Dice la norma: "Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva en su caso".[33]

Ante todo desmenucemos un tanto el literal:

"Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales".

Significa ello, que esté inscrito en la cámara de comercio, que tenga los libros registrados, que se apliquen los principios de contabilidad generalmente aceptados del Decreto 2160, que no se hagan tachones en los libros, ni interlineaciones, que no se arranquen las hojas, entre otras.

"Que se lleve conforme a la técnica contable".

Significa ello, que se utilicen los procedimientos comunes para obtener el resultado final, como por

---

[33] *Ibid, p:75*

ejemplo: hacer el comprobante diario, semanal o mensual, pasarlo al libro caja diario, totalizar el mes, obteniendo así un resumen de cuentas mensual,que reflejará el movimiento o las operaciones realizadas y causadas en el período, luego se procederá a llevarlos al mayor y balances, obteniendo así los saldos que reflejan la situación económica de la empresa a la fecha del último movimiento.

Cuando el Revisor Fiscal, informe que la contabilidad se lleva de acuerdo a las normas legales y a la técnica contable, indicará que se ha llevado de la forma usual, de tal manera que permite obtener saldos a tiempo para confrontarlos con la realidad; ejemplo: las cuentas por cobrar, caja, provisiones, etc., facilitando así la labor de control.

Siempre se ha conceptuado que los informes expedidos por el Revisor Fiscal además de satisfacer las necesidades de información que requieren los accionistas y demás interesados; deben ser a su vez, la autoevaluación realizada por ese mismo revisor, a las funciones que le han sido encomendadas.

Acá, tiene validez, tal afirmación, por cuanto se le está solicitando que conceptúe si la contabilidad se lleva

conforme a las normas legales y a la técnica contable, o sea es pedirle que conceptúe sobre el cumplimiento de una de sus funciones, descrita en el literal 4o., del Art. 207, que dice así: "Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad".

Más adelante continua el mismo literal 3o., del Art. 208; que conceptué sobre si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o Junta Directiva en su caso; o sea se le vuelve a pedir a que dictamine sobre el cumplimiento de otra de sus funciones, contenidas en el literal 1o., del Art. 207, a saber: "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 y de la Junta Directiva."

Es pues una prueba más que feaciente, que da fuerza a lo que se ha venido afirmando, en cuanto que, no se trata de llenar un informe y redactar su dictamen como un requisito más, para el cual lo único que hay que hacer, es sentarse a llenar unos espacios en blanco de un esqueleto pro-forma.

La Revisoría Fiscal exige entrega, dedicación, responsabilidad e idoneidad, y si él, Contador Público,

como Revisor Fiscal acepta 2 o 3 o 5, Revisorías, es porque está seguro de que va a responder concienzudamente, y va a lanzar sus juicios y opiniones pero basado en un trabajo y en un seguimiento adecuado a todas y cada una de las operaciones y negocios sociales llevadas a cabo por esas 2 o 3 o 5, sociedades, para las cuales se ha desempeñado como Revisor Fiscal.

No se trata de decir, que el Revisor Fiscal tiene que ser como aquel policía, que se le ha encomendado un maleante, o sea el pretender que el Revisor Fiscal permanezca las 24 horas dentro de la empresa,(aunque si se requiere que exista una periodicidad en sus revisiones), y además su presencia permanente,sino cuenta con un buen sistema de control no es garantía del buen cumplimiento de funciones.

Así como a éste funcionario se le han dado una cantidad de funciones, que conllevan a su inspección y vigilancia en todos los campos de operación de la empresa, así también conlleva a que esté totalmente actualizado, de las nuevas disposiciones y reglamentaciones que afectan de un momento a otro la contabilidad, o las disposiciones legales, tributarias y estatutarias; y el estar actualizado y capacitándose diariamente será garantía de eficacia en el trabajo. De él también depende, la

eficacia de los controles internos, que garanticen la buena marcha de los negocios, cuanto más eficaces y más seguros, y que se estén aplicando tales controles, mayor será la confianza que deposite en los mismos, y por ende mayor disponibilidad de tiempo tendrá.

Pero a su vez existen controles y medidas que no basta con implantarlos y ponerlos a operar, y ya listo, no hay más que hacer, no, por el contrario, hay controles que van muy ligados a las nuevas medidas y reglamentaciones; tal es el caso de las medidas contables y tributarias, y por su puesto, el registro de tales operaciones, y más aún, en un país como el nuestro, donde no existe ese órgano rector del cual provengan todas y cada una de las reglamentaciones a seguir.

Desafortunadamente, en Colombia es muy usual que la medida exigida por una superintendencia, no es enfocada de la misma forma por la administración de Impuestos Nacionales, o por una entidad financiera, en fin cada entidad estatal, exige de acuerdo a sus intereses, lo que conlleva a que la información financiera que presente a la administración de impuestos, a las superintendencias, o a las entidades financieras, todas ellas difieren notoriamente de las presentadas en la asamblea general de accionistas.

O sea, se está ante el evento, de que aparte de estar pendiente de cuanta reforma se suceda, a su vez debe estar pendiente de que la información enviada a determinada entidad con base en una nueva norma o disposición, talvés no sea la misma que deba enviar a otra entidad con base en esa norma o disposición.

Demanda entonces tal literal, la constante preparación y actualización de criterios por parte del respectivo funcionario, de forma tal que sea la prenda de garantía, que dé confianza y seguridad, en cuanto que la forma como se están llevando a cabo los registros y operaciones contables, son correctos y se ajustan totalmente a las normas legales y a la técnica contable, y que por ende, sean el archivo correcto sobre el cual se podrán extractar todos los saldos de las respectivas cuentas que van a conformar las Estados Financieros y que presentan en forma fidedigna la situación financiera de la empresa.

Además tal literal solicita al Revisor Fiscal a que conceptúe sobre si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las órdenes de la asamblea o junta directiva en su caso.

Conlleva lo anterior a que antes de entrar a desempeñarse como tal, debe ante todo tener un conocimiento muy claro,

de los estatutos que rigen tal sociedad, y no tan solo como el medio para el buen desempeño de sus funciones, sino también para algo más importante y que deberá tener muy en cuenta, y es el de actualizar dichos estatutos, a las nuevas reglamentaciones.

Suele suceder muy a diario tal circunstancia, y es la de que muchas decisiones o acuerdos que se lleven a cabo al interior de la Junta Directiva o de la misma asamblea, no se pueden llevar a feliz término, por eso mismo, porque los estatutos de dicha sociedad están muy desactualizados y en desacuerdo con la ley; y como a manera de ejemplo citemos el siguiente caso:

En cuanto tiene que ver con la existencia del Revisor Fiscal, pues tal exigencia ya no se da de acuerdo a lo estipulado en el Art. 203 del C.Cdio, sino de acuerdo al parágrafo segundo del Art. 13 de la ley 43 de 1990, adicional a la ley 145 de 1960, o sea de acuerdo a los activos brutos o a los ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior, y sin importar la naturaleza de la sociedad.

Tal circunstancia, debe concluir en la reforma de estatutos para muchas sociedades, por cuanto deberán incluir dentro de los mismos, la existencia del órgano

revisor, y esto es sólo una muestra; pero existen otros tantos casos de mayor o menor incidencia, y es ahí donde debe estar presente el órgano revisor, por cuanto ha sido facultado para eso, de acuerdo a lo estipulado en cada uno de los literales del 207, y si llegado el caso, en vista de que sus informaciones o recomendaciones no han tenido eco a nivel de administración o a nivel de Junta Directiva, pues deberá recurrir a otra herramienta otorgada por la normatividad comercial, cual es la de convocar a asamblea general de accionistas y poner en conocimiento de tal situación.

Con lo anterior, no se pretende afirmar que el Revisor Fiscal deba ser el gran reformador de estatutos de la sociedad, no, por cuanto su función no es eso, pero si sus deberes y facultades lo convierten en un corresponsable de la buena marcha de las operaciones y de los negocios sociales, y como tal, debe propender por el buen sometimiento y cumplimiento de las normas legales de dicha sociedad.

3.1.4. La opinión sobre los Estados Financieros.

Dice la norma:

> *Si, el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los*

> *libros, y si en su opinión, el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período.*[34]

Miremos el primer párrafo del literal: "Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros". Dicha función parecerá ser algo sencillo, pero tiene unas implicaciones futuras muy importantes en cuanto a la fidelidad de los estados financieros.

No se trata solamente de que los saldos de las respectivas cuentas aparezcan en los estados financieros, además de aparecer, se debe tener muy en cuenta su ubicación y su respectiva materialidad, de tal manera que permita el análisis crítico y concienzudo respecto al período revisado, logrando con ello que las respectivas razones financieras aporten una idea clara de la situación financiera de la empresa para poder tomar las decisiones futuras acertadas.

Esta parte del dictamen requiere de la idoneidad del Revisor Fiscal en materia contable y financiera, que le permita hacer las respectivas evaluaciones del balance y

---

[34] *Ibid, p:75*

demás estados financieros.

Por ejemplo: Las cuentas que aparecen en el activo corriente y pasivo corriente, deben ser las que corresponden, de forma tal que permitan establecer el verdadero capital de trabajo y la liquidez de la empresa; igual medida hará con las cuentas por cobrar, analizando su vencimiento, permitiendo con ello establecer la rotación de cartera; en fin, deberá evaluar todas las cuentas de los estados financieros para determinar si están adecuadamente presentados.

Continúa el literal: "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".

Es el párrafo que reviste de mayor importancia entre todo lo que debe contener el informe y el dictamen a que se refiere el Art. 208 del código de comercio.

Es pues la piedra angular entre el informe solicitado por la normatividad mercantil para el Revisor Fiscal en el ejercicio de su cargo, Vs. el informe que ha venido

recomendando e implantando las normas que legislan sobre Auditoría Externa, mediante los S.A.S., y más específicamente el S.A.S. 53, exigido para el Auditor Externo en ejercicio propio de sus funciones, y que últimamente se ha venido homologando o poniendo en similares condiciones de redacción con el informe del Revisor Fiscal.

Es mucho lo que se ha debatido en cuanto a la utilización de términos en uno y otro informe.

- Por un lado se concluye que los informes contemplados en el S.A.S. 58, son evasivos, limitan el alcance y por tanto la naturaleza y la responsabilidad de quien está dictaminando.

- Se dice que los términos allí utilizados, no se ajustan a las facultades y deberes asignadas al Revisor Fiscal.

- Y por otro lado se concluye que los informes redactados en y otro cargo, deben llegar a dictaminar sobre lo mismo, partiendo de la base, que lo que se quiere garantizar es un acercamiento a la verdad, que permita la toma de decisiones.

- Que tanto para la auditoría externa como para la

revisoría fiscal es ilógico el pensar que se va a garantizar un cubrimiento total sobre el desarrollo de operaciones y de negocios sociales.

En fin, hay varias versiones encontradas, de acuerdo a los intereses creados en una y otra práctica, o sea entre la Auditoría Externa y la Revisoría Fiscal.

En los siguientes renglones se trata de analizar lo más imparcialmente posible a cada uno de esos términos, que nos lleven a concluir sobre su similitud o diferencia existente.

Efectivamente, se parte de la base que es imposible el garantizar que se han cubierto en un 100% todas las operaciones y negocios sociales llevados a cabo por la compañía; ya sea mediante una Revisoría Fiscal o mediante una Auditoría Externa.

Pero también es cierto que en el caso específico de la Revisoría Fiscal, a ésta se le ha encargado de una serie de objetivos, que es sobre los cuales debe basar su gestión, y para ello se le ha equipado de unas facultades especiales a quien ejerza el cargo, y que ya han sido descritas anteriormente pero que vale la pena y de forma muy genérica recordarlas; tales como:

- *El de dar oportuna cuenta por escrito sobre las irregularidades cometidas.*
- *Rendir y solicitar informes.*
- *Impartir las instrucciones.*
- *Procurar que se tomen las medidas de control interno.*
- *Inspeccionar.*
- *Velar porque se lleve regularmente la contabilidad.*
- *Control y vigilancia de los actos de los administradores.*
- *Citar a asamblea general de accionistas, cuando lo juzgue necesario; entre otras.*

En fin, son una cantidad de compromisos los que éste funcionario adquiere en el momento de aceptar el cargo, y que por ende de la eficacia con que los cumpla, así también se irán a garantizar los objetivos trazados.

Conlleva también a su vez, a que con los instrumentos que se le han dado a dicho funcionario, garantice también un acercamiento más hacia la exactitud de las cosas, aunque como ya se dijo inicialmente, hay que partir de la base que es imposible el garantizar que la revisión ha cubierto en un 100% todas las operaciones; pero sí, el maximizar la eficacia en los controles y medidas que garanticen la estabilidad y seguridad económica de la empresa.

En síntesis la labor del Revisor Fiscal debe ser preventiva, la cual mediante sus controles permanentes y con base en sus revisiones periódicas le permiten detectar oportunamente cualquier irregularidad que vaya en contra de los intereses de los socios, los proveedores, la comunidad en general y el mismo estado, como órgano rector de la economía nacional, en tanto que la labor de la auditoría, tiene el carácter de correctiva, es decir a tratar de corregir y sancionar la irregularidad que ya ha sido cometida.

A continuación se cita la Lengua de la Real Academia Española, en cuanto a los términos FIDEDIGNO y RAZONABLE, y así obtener el significado que más se ajuste al tema en cuestión.

FIDEDIGNO Digno de fe y crédito

DIGNO Que merece algo en sentido favorable o adverso. Cuando se usa de una manera absoluta se toma siempre en buena parte y en contraposición de indigno.

FE Creencia que se da a las cosas por la autoridad de quien dice o por la fama pública.

RAZONABLE Arreglado, justo, conforme a la razón.

Como tal, ni el término fidedigno, ni el razonable, se

relacionan con la verdad absoluta, lo que a su vez da crédito a lo que se venía conceptuando anteriormente.

El término fidedigno, como su misma composición lo afirma, es algo digno, que podrá ser favorable o desfavorable, pero unido al otro término (FE), ahí si ya está de por medio la creencia que se vaya a tener sobre algo, y esa fe o creencia, irá a estar muy ligada a dos elementos muy importantes, a saber:

Por un lado cuando se afirma algo, o hay identificación con determinada posición o con un determinado evento, ante todo se debe tener un concepto y un conocimiento muy claro de los hechos o sucesos que han estado directamente relacionados con el evento en cuestión, y para haber podido llegar a ese conocimiento o a ese concepto, es estando presente y dando cuenta de todos los hechos y actividades que han sido necesario llevar a cabo.

Hay también otro elemento que va muy ligado a la fe o a la creencia, y es la confianza que se tenga sobre quien está dando esa fe o está haciendo creer algo.

Pero en el caso específico del Revisor Fiscal, como hace para ser creído, y para que se le tenga confianza?

Eso se obtiene por medio de los actos, de la profesionalidad misma, haciendo siempre de sus instrucciones o de sus autorizaciones, hechos válidos y competentes, hasta el punto de que el acto o el evento sea creído y respetado, por el solo hecho de su firma o autorización, así mismo como se le tiene fe al médico, al abogado, al ingeniero,etc.

Pero el problema radica ahí mismo, cuando aquel profesional que goza de esa creencia y confianza pública, entra a jugar con ello, con su profesionalidad y criterio, y es entonces cuando la cantidad de compromisos y funciones que va adquiriendo en su vida profesional, no le permiten cumplir personalmente con eficacia y responsabilidad ninguna de ellas.

Se obtiene de lo anterior, a que muchas de sus funciones y deberes de sus cargos los desarrolla por medio de la delegación en sus subalternos, y es cuando vienen los errores y las caídas de su profesionalidad y reputación, llevando consigo a la pérdida de la confianza pública, que es una de las causas de la crisis del profesional de la contaduría pùblica; que los usuarios no creen en los servicios de ese profesional, y se le tiene en cuenta es solo bajo dos aspectos:

Como imposición legal; y como aquel que sabe los trucos y las argucias que garanticen la maximización en la evasión de los impuestos.

Miremos entonces que el problema no es tan solo la utilización de términos, por cuanto está visto que la ley reglamenta la profesión, más no la idoneidad y moral del profesional.

Por muy adecuados y técnicos que sean los términos de las leyes, ante todo lo que hay que imponer es la responsabilidad y la dedicación con que se vayan a ejercer las funciones, indistintamente del cargo que sea.

El término razonable pareciera ser que da entrada no sea tan comprometedor y tan garante que el término fidedigno,y tal interpretación puede ser válida si se parte de ciertas características propias a la Auditoría Externa.

La Auditoría Externa, no es permanente, su función se da en una fecha eventual, y es para lo que haya sido contratada; por ejemplo: puede ser exclusiva para ciertas cuentas de los balances, caso especifico, al efectivo, los inventarios, las cuentas por cobrar,etc.

Se desarrolla en dos etapas, inicial y final, su profesional carece de ciertas herramientas o facultades con que cuenta el Revisor Fiscal.

Su gestión se ve concluida con la expedición del informe y dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros, en tanto que la Revisoría Fiscal es continua y permanente, no se detiene, cambiará el encargado de ejercerla, más no el órgano como tal.

Su función específica es el control y vigilancia integral; no concluye con la expedición de unos informes; goza de independencia laboral ante los administradores y la Junta Directiva; no depende de un contrato de servicios, por cuanto llega a desempeñar el cargo, por mandato y bajo órdenes de la Asamblea General de Accionistas.

Como vemos son una serie de circunstancias que le son propias a una y de las cuales carece la otra, que por ende marcan la pauta en la forma como se desarrolle cada una de ellas, y que por supuesto debe tener una incidencia en la rendición del respectivo informe de sus labores.

Es más que valedero que al Auditor Externo no tiene por

que exigírsele que vaya a dictaminar o vaya a cuestionar sobre algo para lo cual no ha sido autorizado para intervenir, vigilar o controlar.

Como también es correcto que el Revisor Fiscal no tenga porque ir a desconocer o ignorar algún evento para el cual ha sido autorizado y con el cual se ha comprometido.

O sea de acuerdo a las limitaciones presentadas como de acuerdo a lo pactado en el momento de aceptación del cargo, así será desempeño de las actividades; y de acuerdo a la eficacia y a la libertad con que se hayan logrado ejercer tales actividades, así también será el compromiso para con los estados financieros, que el Contador Público, como Auditor Externo ha examinado.

No se trata entonces de exigir a la Auditoría Externa a que se comprometa por medio de sus informes, con cuestiones para con las cuales no es responsable ni facultada, ni a los cuales ha logrado tener acceso; pero tampoco se trata de evadir el compromiso, para con algo que sí es responsable, si ha sido facultado, y sí ha logrado tener acceso, como es el caso del Revisor Fiscal.

El término fidedigno utilizado en los estados financieros a diferencia del término razonable, aparte de estar

garantizando una seguridad y confianza, sobre lo que hay allí contenido, debe ser la forma de demostrar la responsabilidad, idoneidad, profesionalidad, técnica y eficacia con que se han desempeñado las funciones de forma permanente y se han cumplido a cabalidad con todos y cada uno de los compromisos adquiridos en la aceptación del cargo.

En últimas el Revisor Fiscal, independiente de cualquier comentario debe propender porque se confíe y se crea en esos estados financieros por él dictaminados; y a su vez se cree y se confíe en el funcionario como tal, por cuanto para eso ha sido llevado; y es por ello que tiene que velar el contador público como tal, y en nuestro caso, el Revisor Fiscal, para que se le crea, se respete y se confíe en su labor y en sus intervenciones, hasta llegar a convertirse en necesario, más no en un requisito legal, para el funcionamiento de la sociedad.

Pero hay algo más en cuanto a estos dos términos, y es que el término razonable a su vez se ha unido a otro término en el informe del Auditor Externo, y que no tiene cabida en la Revisoría Fiscal, y es el de "Razonable en todo aspecto significativo".

Se dice que no tiene cabida por cuanto el término "En

todo aspecto significativo" estaría limitando aún más el alcance del dictamen.

Es tratar de hacer ver que al Revisor Fiscal no se le ha dado la cobertura total para que ejerza la revisión, aunque teniendo en cuenta ciertas excepciones, que pueden darse por vacíos presentados en la ley, y que ya han sido tratados anteriormente, pero que también se puede hacer uso de otras instancias que permitan el correctivo a tales anomalías.

Dicho término de aspecto significativo, estaría desconociendo ciertos preceptos contemplados en la ley, y que de una u otra forma están facultando al Revisor Fiscal para que en caso de ser objetado en algunos de los eventos que le garanticen el cumplimiento de sus funciones de forma permanente, integral y oportuna, debe inmediatamente ponerlo en conocimiento por escrito y oportuno, al órgano competente.

Es decir el Revisor Fiscal no puede darse el lujo, de que habiendo sido objetado para el acceso de información vital para el ejercicio de su cargo, no lo informe o no lo ponga en conocimiento sino hasta la fecha del informe y dictamen en la asamblea general.

Al Revisor se ha colocado allí, es para eso, para el control y vigilancia permanente y oportuna, y tan pronto como detecte o sea enterado de cualquier irregularidad, debe inmediatamente manifestarlo por escrito, y así evitar, el que por X o Y motivo en que haya sido objetado, tenga que verse afectado su informe de final de ejercicio, bajo la utilización de términos un tanto evasivos, afectando la responsabilidad y el alcance para con lo que se está dictaminando.

Por otro lado en el informe del Auditor Externo, su responsabilidad se basa en la opinión que dé sobre los estados financieros, producto de la Auditoría efectuada.

Entonces el tratar de hacer ver que la responsabilidad del Revisor Fiscal, está solo limitada a los estados financieros, sería el desconocer los Art. 207, 208 y 209, del código de comercio.

En dichos Artículos se aprecia claramente que la intervención del Revisor Fiscal, no solo está limitada al campo financiero, por el contrario, mediante sus funciones y deberes, se le ha facultado para su intervención en todos los campos en que desarrolle el objeto social la respectiva compañía, llámese el social, operativo, legal y administrativo y a su vez el

financiero.

Es cierto que toda empresa se mide por su capacidad económica, por la disponibilidad de recursos económicos con que cuente para garantizar el logro de los grandes planes de inversión y de su infraestructura, pero para garantizar ello, existen otras dependencias de la empresa, que dependiendo de la eficacia con que estén desarrollando sus actividades, serán las garantes del logro de los objetivos económicos de la sociedad, y para que estas dependencias marchen al compás del desarrollo de la empresa, alguien deberá estar controlando y vigilando, y ese alguien, es el Revisor Fiscal, a quien se le ha dotado de las herramientas necesarias para hacerlo.

Es decir, que no por el hecho de que se cuenten con muy buenos recursos económicos, ya hay garantía de que todo está bien; debe existir el control sobre esos recursos, el control sobre quienes están manejando tales recursos, el que vele por las medidas de control interno que garanticen la protección y seguridad de los mismos; y para eso es la Revisoría Fiscal, y no solo para garantizar el pleno desarrollo de uno de los campos pilares de la sociedad, cual es el campo financiero.

Como se puede ver la utilización de uno u otro término, es de gran trascendencia, pero aún es de mayor trascendencia, y que reviste de gravedad, el tratar de que por medio de la utilización de ciertos términos o textos, se quieran desconocer ciertas prerrogativas, si así puede llamarse, de las que ha sido dotada la Revisoría Fiscal, para garantizar al máximo su gestión fiscalizadora y de control.

Como también el tratar de que por medio de la utilización de ciertos términos, encubra y se convierta en cómplice de actos mañosos e irregulares, que afectan los intereses y por supuesto el patrimonio de quienes a base de sacrificio y esfuerzo, han logrado obtener cierto capital y lo han confiado al manejo de administradores deshonestos e inescrupulosos, que no miden las consecuencias, ni el daño que se le hace a toda una comunidad por medio de sus acciones fraudulentas.

En síntesis y como se dijo inicialmente, este literal reviste de una gran importancia, por todo lo que anteriormente se ha comentado, pero también por el compromiso que está asumiendo el Revisor Fiscal, para con esos estados financieros.

Para con unos estados financieros, que aunque no han sido

elaborados directamente por él, si ha tenido que estar atento de cualquier medida o decisión que se tome dentro la compañía, y que vaya a tener incidencia en los mismos.

Su inspección y control en la elaboración de tales estados financieros, es tal, que le van a permitir confiar absolutamente en ellos, o por otro lado lo van a documentar muy detalladamente, de forma tal que lo lleven a lanzar los juicios o requerimientos que tenga sobre la elaboración de los mismos.

Sea cual fuere la opinión a que ha llegado, será la que ha obtenido a base del seguimiento permanente y oportuno a cada una de las operaciones y negocios sociales; y la confianza que haya depositado en ellos es la misma que transmitirá a los socios, como a los demás interesados, y es por medio de la misma la forma como se logre engrandecer su reputación y profesionalidad en el ejercicio de su cargo.

3.1.5. Las Reservas.

Dice la norma: "Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros".[35]

---

[35] *Ibid, p:75*

El siguiente literal se analizará exclusivamente desde el punto de vista de la fidelidad de los estados financieros, sin entrar a tocar aspectos procedimentales, que en un momento dado puedan intervenir en la opinión que tenga el Revisor Fiscal para con la fidelidad de los mismos, por cuanto este aspecto ha sido tratado en el análisis hecho al primer literal del presente articulo.

La reserva o salvedad respecto a la fidelidad de los estados financieros podrá estar sujeta a hechos o eventos futuros e inciertos, a cuestiones que escapan del campo procedimental, que están relacionados directamente con el tiempo.

Es decir una cosa es el Revisor Fiscal como funcionario idóneo en cuanto a sus funciones asignadas, y otra muy diferente el pretender que sea un sabio, con capacidad para predecir hechos futuros, que pueden cumplirse eficazmente, como también pueden no llevarsen a feliz término.

En el transcurso de la revisión pueden darsen circunstancias ajenas tanto a la eficacia e idoneidad del profesional, como también al grado de colaboración obtenido por parte de los administradores; y tales casos son muchas veces por factores externos a los impuestos

por su función, o por medidas tomadas por los órganos de control y dirección de la economía del país.

Hoy en día debido a las grandes reformas que se vienen dando es muy usual encontrar que la medida adoptada en determinada fecha, es totalmente reformada en fecha posterior muy cercana; lo cual no permite tener ciertas directrices estables sobre las cuales el Revisor deba basarse.

También puede darse el hecho de que la empresa ha sido víctima de algún enjuiciamiento de tipo judicial, y si habiendo concluido el cierre de final de ejercicio, no se tiene un finiquito a favor o en contra del evento en cuestión, al Revisor Fiscal, no le queda otra salida que la de expedir su informe de forma parcial, o sujeto a la respectiva salvedad producto del citado evento.

Como se puede apreciar hay casos en los cuales debe hacerse uso de la reserva o salvedad; y tan solo se han traído casos muy concretos, pero habrá otros en los cuales es el criterio y el juicio del profesional, los que lo lleven a dictaminar si el hecho da para la reserva, y son esos sobre los cuales no hay una identificación total, por cuanto su opinión estará al arbitrio de:

- *El estado a través de sus órganos de control y vigilancia*
- *El accionista como mayor interesado en el resultado de las operaciones sociales.*

Lo anterior se da por la carencia de un órgano rector del cual provengan todas y cada una de las disposiciones a seguir, y más específicamente en estos asuntos que tienen su relación directa con los destinos de los recursos existentes en las sociedades, que provienen de la inversión y el ahorro privado, y que por ende tienen su incidencia en el tesoro nacional.

Ejemplos de tales casos puede ser la aplicabilidad o no, de un principio de contabilidad, su uniformidad o no, en su aplicabilidad, o la no proporcionalidad presentada entre una norma contable y una norma tributaria.

Entonces, que el Revisor Fiscal haga uso o no, de la reserva o salvedad, no solo se puede relacionar con cuestiones procedimentales; por cuanto en lo que respecta a sus funciones, hay situaciones que escapan a su independencia, a sus capacidades técnico-profesionales, como a su idoneidad.

Lo importante en este aspecto es la interpretación y la

forma como el funcionario va a utilizar esta herramienta, si así puede llamarse.

A la reserva debe dársele el sentido correcto para el cual fue creada, de forma tal que le permita dar su concepto personal sobre la fidelidad de los estados financieros, pero a su vez, si es del caso, limitar tal opinión a posibles eventualidades, que pueden o no darse.

También podrá llevar como objetivo el hacer ver a los accionistas, que son quienes lo han nombrado, o al estado mismo, que las reservas o salvedades que tiene para con los estados financieros, son producto de limitaciones o de objeciones de las cuales ha sido víctima durante el período de revisión, más no por fallas de ineficiencia téonica o de índole profesional e idoneidad.

Ese debe ser el sentido de las reservas o salvedades de la fidelidad de los estados financieros, y ante todo ser lo más explícito posible en cuanto a la documentación que está respaldando dicha reserva o salvedad.

Son muchos los accionistas que solo ven en la asamblea general de final de ejercicio, la única oportunidad para enterasen de todas las operaciones llevadas a cabo y por ende del futuro inmediato de sus bienes allí depositados,

y es a ellos a quienes habrá que documentarlos amplia y detalladamente sobre todos los aspectos relacionados con la toma de decisiones, en cuanto a nuevas inversiones y endeudamientos, como también con los posibles negocios sociales que pueden darse o no, convirtiendo así a tales informes en el verdadero canal de información y por ende en la herramienta útil y eficaz para la toma de decisiones, por parte del respectivo accionista.

3.2. ARTICULO 209

El informe del Revisor Fiscal a la asamblea o junta de socios deberá expresar.

3.2.1. Los actos de los Administradores.

Dice la norma: "Si los actos de los administradores de la sociedad se ajustan a los estatutos y a las ordenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios."[36]

Siempre se ha venido conceptuando que una de las razones de los informes del Revisor Fiscal, es la de ser el mecanismo autoevaluador de la gestión desarrollada por el órgano revisor; y veamos como en este Art. 209, queda patentizada dicha apreciación.

---

[36] Ibid, p:75

El primer literal solicita la información sobre si los actos de los administradores de la sociedad, se ajustan a los estatutos y a las ordenes o instrucciones de la asamblea o junta de socios.

Es decir, no es sino tan solo el cumplimiento efectivo de uno de los literales que conforman el Art. 207, de la normatividad mercantil, relativo a las funciones que debe cumplir el Revisor Fiscal, y más específicamente el literal 1o., donde se le asigna como función el de cerciorarse, que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad, se ajustan a las prescripciones de los estatutos y a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.

Demanda el actual literal del Art. 209, el conocimiento pormenorizado de todos y cada uno de los artículos que conforman los estatutos que rigen la respectiva sociedad, para así poder entrar a objetar en determinado momento, cualquier acto de los administradores, y que según él, están en descato con los respectivos estatutos.

Así lo hace ver la norma legal, y para ello se le ha concedido la facultad a dicho Revisor de poder entrar a impugnar las decisiones de la asamblea o de la junta de socios, cuando tales no se ajusten a las decisiones

legales o a los estatutos, de acuerdo a lo consignado en el artículo 191, de la normatividad comercial, a cuyo tenor dice:

> Los administradores, los Revisores Fiscales y los socios ausentes o disidentes podrán impugnar las decisiones de la asamblea o junta de socios cuando no se ajuste a las prescripciones legales o a los estatutos.
>
> La impugnación solo podrá ser intentada dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la reunión en la cual sean adoptadas las decisiones, a menos que se trate de acuerdos o actos de la asamblea que deban ser inscritos en el registro mercantil, caso en el cual los dos meses se contarán a partir de la fecha de la inscripción.[37]

Como se puede apreciar es una buena herramienta jurídica con que cuenta el Revisor Fiscal, que le permite manifestar oportunamente su desacuerdo para con alguna decisión tomada por el máximo órgano social, cual es la asamblea general de accionistas, y que a su modo de ver, esté en desacato con la ley y por tanto no se ajusta a los preceptos estatutarios.

Por otro lado, tal norma, más que una herramienta jurídica, ante todo debe considerársele como un derecho que tiene y debe ejercer el Revisor Fiscal, por cuanto la

---

[37] Libro Segundo, Título I. Capítulo 8º. Artículo 191. Código de Comercio, (Decreto 410 de 1971), Séptima Edición, Editorial TEMIS. Bogotá, Colombia. 1979. p: 69.

responsabilidad asignada por la misma asamblea general, no debe descansar sólo en el hecho de que sea el juez vigilante, atento a informar cualquier irregularidad cometida.

La responsabilidad asignada al Revisor Fiscal le da derechos (igual que al accionista),para impugnar cualquier acto que esté por fuera de la normatividad legal, incluso desde la misma citación para la asamblea, ya que, sino se han seguido todos los procedimientos legales en cuanto a citación, hora, lugar, quórum, entre otras; todas las disposiciones allí adoptadas podrán ser impugnadas por el Revisor Fiscal.

Hay que hacer un especial énfasis en la importancia que tiene para el Revisor Fiscal, el hecho de que tenga un conocimiento muy claro sobre todas y cada una de las funciones asignadas a la asamblea general, ya que por tratarse del mayor órgano jerárquico, posee unas facultades especiales, que la autorizan para tomar decisiones, no solo en lo que respecta a ordenamientos internos del funcionamiento de la persona jurídica, sino que se pueden adoptar medidas de orden externo, las cuales también deberán ser oponibles a terceros, por ejemplo:

Reforma de estatutos en ángulos que comprometan a terceros dentro del normal desarrollo de la actividad social, cambio de domicilio social, representantes legales, ampliación o reducción del objeto social; y otras, y en todos esos eventos el Revisor Fiscal deberá estar atento a cualquier circunstancia anómala, y por ende hacer la respectiva advertencia a la asamblea general.

3.2.2. La Correspondencia, los Libros de Actas y de Registro de Acciones.

Dice la norma:" Si la correspondencia, los comprobantes de las cuentas, y los libros de actas y de registro de acciones en su caso se llevan y se conservan debidamente."[38]

En cuanto al presente literal, es también el examen final que hace el Revisor Fiscal sobre una de sus funciones, y que están consignadas en el literal 4o. del Art. 207, a cuyo tenor dice:

---

[38] Op. cit. p:75

> *Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.*[39]

La norma en este aspecto es lo suficientemente clara, no dando espacio a una distinta interpretación, que no sea la de impartir las instrucciones para garantizar tales fines, o sea el velar y procurar que se cumplan todas y cada una de las disposiciones que sean necesarias para así obtener el pleno desarrollo y diligente cuidado en tales aspectos, sin entenderse, que sea él, quien personalmente vaya a participar directamente en la existencia y aplicabilidad de dichos controles, que garantizan lo anterior.

3.2.3. Las medidas de Control Interno.

Dice la norma:" 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."[40]

---

[39] *Libro Segundo. Título I, Capítulo 8º, Artículo 207.Código de Comercio, (Decreto 410 de 1.971). Séptima Edición. Editorial TEMIS, Bogotá, Colombia. 1979. p: 74.*

[40] *Ibid, p:75*

El actual literal solicita el concepto, sobre lo cual es a su vez el cumplimiento de otra de sus funciones, y que están consignadas en los literales 5o. y 6o. del Art. 207, de la normatividad mercantil a cuyo tenor dice:

> 5o. 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;
>
> 6o. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.[41]

En cuanto al control interno es importante hacer notar nuevamente la relación existente del Revisor Fiscal en cuanto a este aspecto, y es algo que hay que abonárselo al S.A.S. 58 (Base para la redacción del informe del Auditor Independiente),por cuanto en dicho documento ha quedado de una forma muy clara sobre en quien recae la responsabilidad para con dicho control, y es sobre la gerencia,sobre la administración.

Debe entenderse entonces, que así como la responsabilidad del Revisor Fiscal en cuanto al control interno, es mucho mas amplia que la del Auditor Externo,así también debe quedar muy en claro que la

---

[41] Ibid. p:74

reponsabilidad del Revisor Fiscal, no puede ir más allá, que al velar, procurar y recomendar, todas y cada una de las medidas que considere necesarias, de forma tal que le garanticen la conservación y seguridad de los bienes de la sociedad o de los que tenga bajo su custodia.

En esos términos debe entenderse la responsabilidad del Revisor Fiscal en cuanto al control interno, pero de ahí, a que se le exija a dicho funcionario su intervención en la aplicabilidad de dichas medidas, y llegado el caso, en la sentencia o aplicabilidad de la norma legal requerida para sancionar a los infractores de tales medidas, ya es algo que escapa a su campo de acción, y por ende a sus funciones de revisión, fiscalización y control.

Todos y cada uno de los conceptos que se le solicitan en su informe final de acuerdo a lo establecido en el Art. 209, ya con anterioridad han sido consignados en cada uno de los literales que conforman el Art. 207, referente a las funciones que han sido encomendadas al órgano revisor.

Dependiendo de la responsabilidad, la ética y la profesionalidad con que se cumplan tales funciones, como de las demás que siendo compatibles con la ley, le asigne la asamblea general, los estatutos o la junta de socios;

de igual forma también será el órgano revisor, la prenda que garantice la efectividad en:

- Los controles permanentes y demás medidas en procura de la estabilidad de los bienes y valores sociales;
- El acatamiento a las normas legales;
- El sometimiento a los estatutos en los actos de los administradores;
- La buena marcha en los negocios sociales; en fin de todo el andamiaje requerido para el eficaz desarrollo de las operaciones y negocios de la sociedad.

3.3. RELACION ENTRE LO QUE ES OBJETO DE FUNCIONES Y LO QUE ES OBJETO DE INFORME Y DICTAMEN

3.3.1. Artículo 207 Vs. 208 - 209.

En el transcurso del análisis hecho al informe y dictamen del Revisor Fiscal, contemplado en los Artículos 208 y 209, siempre se ha recalcado en la relación directa que guardan estos dos artículos con el Art. 207, relativo a las funciones asignadas al órgano revisor.

A continuación se analizará más en detallo algunos términos del 207, considerados de vital importancia en el desarrollo de la actividad de revisión, y por ende en el momento de entrar a dictaminar y a informar sobre el período revisado.

Tomando el literal 1o.del Art. 207, nos dice:
" 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". [42]

De acuerdo a la real academia española, el término (CERCIORARSE), no se encuentra definido, pero sí el término (CERCIORAR), que consiste en asegurar a alguno la verdad sobre una cosa, luego se deduce que el término (CERCIORARSE), es cuando el mismo interesado, en este caso el Revisor Fiscal va, y se asegura o se cerciora.

Respecto de que deberá cerciorarse el Revisor Fiscal?

De la verdad de algo, del evento en cuestión, es decir se asegura sobre la verdad respecto a las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad, sobre si en verdad se ajustan a las prescripciones de los estatutos,

---

[42] Ibid, p:73

a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.

Con que objeto lo hace el Revisor Fiscal?

Para lograr que mediante tal convencimiento durante todo el período de revisión, y en todas las operaciones y negocios sociales realizadas, las que lo lleven a plasmar tal apreciación en el informe de final de ejercicio, y más específicamente en los literales 1o. y 3o., de los Art. 208 y 209, respectivamente.

Pero que podrá suceder o que medidas deberá tomar el Revisor Fiscal, que habiéndose cerciorado sobre la ejecución de alguna operación o acto administrativo, y encuentra que dicho acto es contrario o está en desacato a los estatutos, a las órdenes de la asamblea o a la norma legal?

Es en este momento, cuando hay que apelar a una herramienta otorgada al órgano revisor, y que consiste en el denuncio oportuno 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.

Qué debe entenderse por denuncio oportuno?

- *Es la misma fecha de cierre de ejercicio?*
- *La fecha de la asamblea general de final de ejercicio?*
- *Habrá que esperar a que se llegue la oportunidad, para hacer el respectivo denuncio?*

Por denuncio oportuno no debe entenderse otra cosa, que es hacer que con el informe que se de sobre la irregularidad cometida, se logre que la falla sea detectada, corregida y sancionada, de forma tal que se evite la acción mañosa.

Qué debe entenderse por irregularidad?

Tomando como base la real academia, por irregularidad, debe entenderse todo aquello que está por fuera de la regla, contrario a ella, es toda malversación, desfalco, cohecho u otra inmoralidad en la gestión o administración pública y privada.

La irregularidad podrá cometerse por dolo o por negligencia, es decir que habrá circunstancias en que la irregularidad cometida estará buscando la forma de hacer el daño, o en ocasiones, ésta se dará inconscientemente, por desconocimiento de la ley.

Independiente del porqué de la irregularidad, lo que le compete al Revisor es estar muy atento al hecho infractor, y ante todo sacar a relucir toda la gama de sus conocimientos técnico-contables y legales, siempre en procura de evitar la acción mañosa.

Con lo anterior no se quiere pretender que el Revisor Fiscal deba ser aquel todopoderoso, con todos los conocimientos habidos y por haber, y por ende con capacidad para entrar a resolver cualquier hecho doloso ocurrido en cualquier campo de operación de la sociedad, por cuanto habrá circunstancias y dependiendo de la cobertura empresarial, en que sus conocimientos y su preparación profesional no le permiten desempeñarse eficazmente, debiendo recurrir a otras instancias de la empresa, pero siempre con la atención debida y el interés permanente por parte del departamento de control y vigilancia, hasta finiquitar totalmente el litigio.

El literal 3o. del Art. 207.,habla sobre la colaboración con las entidades gubernamentales que ejercen la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.

El literal se compone de dos partes:

Una primera parte que aún no esta bien definida, por cuanto el evento de colaboración es muy amplio dependiendo del punto de vista desde donde se le mire.

En cuanto a la segunda parte es un tanto más clara, por cuanto habla de los informes a que haya lugar o le sean solicitados, aunque solo se da en cierta forma, porque en la actualidad solo se dan los informes que son solicitados.

Pero la parte que reviste importancia, es la primera, porque, qué y como debe entenderse la colaboración con las respectivas entidades gubernamentales?

Será, que el solo hecho de rendirles los informes que sean solicitados, se estará colaborando con las mismas?, aunque en este evento se pierde el sentido de la colaboración por cuanto el informe se da por haber sido solicitado, más no porque haya habido lugar ha darlo.

Otra forma sería la de cambiar la redacción del literal y decir: Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, rindiéndoles los informes a que haya lugar, además de los que sean solicitados.

Como tal es algo que está para múltiples interpretaciones, que aún no está definido, y lo que es más trascendental no se está dando en la práctica, excepto en los informes que son solicitados.

A continuación los literales 4o., 5o. y 6o., son de una vital importancia para el ejercicio de la Revisoría, guardan una relación directa con la emisión de los dictámenes e informes, y veamos porque:

> *4o. Velar porque se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.*[43]

El término (VELAR); según la real academia: Cuidar solícitamente de una cosa: observar atentamente una cosa.

Continuando el recorrido del literal, se encuentra otro término de gran contenido, y es el de (IMPARTIR LAS INSTRUCCIONES).

IMPARTIR: Repartir, comunicar, dar.

---

[43] *Ibid, p:74*

De acuerdo a lo anterior, el literal lo está facultando para que sea él, quien esté atento, observando permanentemente para que todo lo allí contenido en el presente literal se cumpla eficazmente, y a su vez lo faculta para dar las instrucciones necesarias para tales fines.

> *5o. 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 titulo.*[44]

Se encuentra consignados en el presente literal, determinados términos que marcan la pauta en lo que respecta a las facultades otorgadas al órgano revisor, veamos:

INSPECCIONAR: *Examinar, reconocer atentamente una cosa.*

ASIDUAMENTE: *Frecuente aplicación constante.*

PROCURAR: *Hacer esfuerzos para conseguir una cosa.*

De lo cual se deduce que es el Revisor Fiscal a quien le compete y en quien recae la responsabilidad que garantice la conservación y seguridad de los bienes de la sociedad y de los que ella tenga bajo su custodia, haciendo uso de cuanta herramienta de control sea necesaria para mantener

---

[44] *Ibid, p:74*

la estabilidad y seguridad de los mismos.

> *6o. " Impartir las instrucciones practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales".*[45]

Es prácticamente como el resumen de los dos anteriores, donde se conjuga en un mismo campo, el impartir las instrucciones con la práctica de las inspecciones, es decir la comprobación y el reconocimiento atento de los diferentes hechos que conforman cualquier actividad comercial.

Como se dijo anteriormente en estos tres literales, es donde se conforma el gran andamiaje de la Revisoría Fiscal.

Son tales términos los que le dan las facultades expresas al órgano revisor, que le permitan su intervención oportuna y permanentemente, de forma tal que se garantice eficazmente el control y la vigilancia.

Más aún, se le ha facultado no solo para su intervención, sino para que sea él mismo, quien:

---

[45] *Ibid, p:74*

-Dé las instrucciones necesarias para tales fines;
-Sea él quien vele para que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, acorde con las disposiciones técnico-contables, como también las actas de las reuniones de la junta de socios y de la junta directiva;
-Por la conservación de la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas;
-Es él, quien debe estar atento y hacer los esfuerzos necesarios para la toma de medidas oportunas que garanticen la seguridad de los bienes de la sociedad y de los que tenga bajo su custodia;
-Es él, también el que puede solicitar cuanto informe considere necesario para establecer el control sobre los valores sociales, tal como lo hace ver el literal 6o., del citado artículo.

En fin, son una cantidad de facultades, que a su vez están convirtiendo a dicho funcionario, en lo que muy acertadamente se ha llamado en la Revisoría Fiscal, un corresponsable con la administración, respecto a tales medidas, pero sin irse a interpretar, como un coadministrador, por cuanto es en la administración en quien recae directamente la puesta en marcha de todas y cada una de las medidas de control interno, garantes de la seguridad y conservación de los bienes.

Es la administración la responsable de la puesta en marcha y aplicabilidad de los controles contables propuestos por el órgano revisor.

Y, es la administración la responsable de la elaboración de los estados financieros.

Los términos analizados anteriormente, como el de dar oportuna cuenta por escrito, el de colaborar con las entidades gubernamentales, velar, impartir las instrucciones, inspeccionar asiduamente, procurar por la toma de medidas, practicar las inspecciones, entre otras, deben entenderse como las herramientas e instrumentos con que cuenta el Revisor Fiscal, y por ende son los medios con que él, podrá llevar a cabo su gestión de control y vigilancia, y son los mismos los que en un momento dado le facilitan su intervención permanente en cualquier campo de operación de la sociedad.

Se dijo inicialmente de la relación directa entre los anteriores literales y la redacción del informe de final de ejercicio, contemplado en los Art. 208 y 209, y tal vez sea esa una de las causas por la cual los informes han caído en el plano en que actualmente se encuentran.

Se deduce que dicho informe es solo contestar

afirmativamente lo que los anteriores literales le han impuesto como función, y al cual solo hay que cambiarle la fecha al presentado en el período anterior.

Pero a su vez, también se encuentra otro factor que ha venido colaborando con tal apreciación, y es la forma como se hace homogéneo el informe con el dictamen, de acuerdo a lo exigido por el 208 y 209, respectivamente, es decir, que en el Art. 208, que se supone contiene los asuntos que son materia del dictamen, se exigen temas que son materia del informe, es decir lo del Art. 209., con lo cual no se aprecia claramente ni el dictamen ni el informe, obteniendo así, un informe confuso y poco práctico.

Retomando el comentario inicial, se nota la relación existente entre lo que ha sido tema de desempeño del cargo, es a su vez tema del contenido del informe.

La función de velar para que se lleve regularmente la contabilidad de la sociedad, es a su vez objeto de dictamen, en el literal 3o. del Art. 208, y es ahí, donde debe quedar consignado de una forma muy expresa su concepto sobre como se ha llevado la contabilidad de la sociedad, lo cual es y debe ser el producto de una labor técnica en lo que respecta a dicho evento.

La segunda parte del literal 4o., en lo que respecta a las actas de las reuniones de junta de socios y de junta directiva, así como el registro de acciones y la conservación de los comprobantes de las cuentas y la correspondencia, quedará detallado en el literal 2o., del Art. 209., referente al informe dado a la junta de socios, y donde se comentará en detalle las medidas que fueron necesarias para tales fines.

A continuación la función contenida en el literal 5o. del Art. 207, referente a la inspección asidua de los bienes de la sociedad, y el procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos, o de los que ella tenga bajo su custodia, tendrá también su espacio dentro del informe, en el literal 3o. del Art. 209., donde será ésta la oportunidad para sustentar toda la labor desarrollada y poner en conocimiento todas y cada una de las medidas de control interno que fueron recomendadas a la administración, para que ésta las pusiera en práctica.

En lo que respecta al literal 6o. del Art. 207., es de gran trascendencia para la rendición del informe, ya que todos los mecanismos que se le han dado en este literal, como el de impartir instrucciones, practicar las inspecciones, y el solicitar los informes, vienen a

formar parte de lo que se ha llamado los papeles de trabajo del Revisor Fiscal.

Es por ello que el Revisor Fiscal deberá estar muy atento a que de toda instrucción, inspección o de todo informe por él solicitado, deberá tener el cuidado de que existan los soportes por escrito, de forma tal que se conviertan en el aval que sustentará la opinión sobre cualquier evento que a la luz de la asamblea general no sea muy claro.

Por último el literal 7o. del Art. 207., respecto a la autorización de los balances con su dictamen o informe correspondiente.

Es ésta una de las funciones que muy a diario debe realizar todo profesional de la contaduría pública, y que poco a poco se ha convertido en el arma de doble filo, por cuanto se ha tomado tal evento como una gabela más, otorgada por la norma, que permite el ingreso de ciertos honorarios, y ante lo cual solo hay que estampar la firma con su respectiva matrícula, que lo identifica como Contador Público, pero sin el debido conocimiento de las operaciones ocurridas que fueron necesarias para obtener el documento que se está autorizando.

Para el caso de la Revisoría Fiscal, tiene aún más consecuencias futuras, ya que como se ha dicho anteriormente, sobre sus dictámenes e informes, se basarán cantidad de transacciones dentro de la sociedad como por fuera de ella, y en las cuales estarán interviniendo no solo los socios o los administradores de la respectiva sociedad, sino también los terceros, proveedores o el estado mismo, en fin toda clase de usuarios de tales informes, que confían plenamente en dicho profesional y por ende en su dictamen.

Queda entonces plasmado de una forma pormenorizada, de como todas y cada una de las funciones que le han sido encomendadas al Revisor Fiscal, de acuerdo a los términos del Art. 207., de la normatividad mercantil, son a su vez los principios bajo los cuales deberá conformar y redactar su informe de final de ejercicio, ante la asamblea general, y son también los lineamentos bajo los cuales sustentará y avalará su gestión de control y vigilancia a lo largo de todo el período revisado.

3.4. EL REVISOR FISCAL Y SUS OTROS INFORMES

Ya han sido tratados ampliamente los informes de final de ejercicio a cargo del Revisor Fiscal, ante la asamblea general de accionistas y cuyo contenido está especificado

en los Art. 208 y 209 de la normatividad mercantil.

Esos informes como se han dicho son de gran trascendencia e importancia para la toma de decisiones por parte de los dueños de la compañía, la administración, los proveedores, los terceros y el mismo estado, y cumplen a su vez otras tantas funciones que ya han sido lo suficientemente analizadas.

Hay otros informes, no menos importantes, que también garantizan el giro ordinario de las operaciones y celebración de los negocios sociales, y son informes que también nacen de las funciones asignadas y por ende las aceptadas por el Revisor Fiscal en el momento de asumir el cargo; para ello se tomará una a una las funciones de dicho funcionario y ver en cuales de ellas debe acudir a informar para llevar a feliz término su labor.

Art. 207: Las funciones del Revisor Fiscal son:

> 1º) 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.[46]

Ya con anterioridad se había definido el término

---

[46] Ibid, p:73

cerciorarse, y se concluía que se trataba el hecho de asegurarse sobre la verdad o la existencia de algo.

Pero de que debe cerciorarse el Revisor Fiscal, y como lo hace?

Deberá cerciorarse de:
El cumplimiento de la ley, de las normas tributarias,
De la toma de decisiones; y
De los actos que se ejecuten por cuenta o a nombre de la sociedad.

Para que se cerciora?

Como el mismo significado del término gramatical lo dice, para obtener el conocimiento sobre la verdad de algo, y una vez, obtenido dicho conocimiento, entonces si entrará a conceptuar o a dictaminar sobre el mismo.

Pero como cerciorarse?

Mediante su presencia física en todos aquellos eventos considerados de importancia, en cuanto a toma de decisiones, que de una u otra forma involucran a la empresa, para lo cual deberá acudir a todos los medios que estén a su alcance, para garantizar su presencia, aún

cuando no haya sido llamado, y esto especialmente en las reuniones de junta directiva.

Se hace énfasis, que en todos los eventos de importancia, por cuanto existen actividades empresariales, puramente rutinarias, para las cuales el respectivo funcionario, podrá valerse de sus inmediatos colaboradores, garantizando con ello la presencia del órgano revisor; o bien valerse de los controles existentes, que también en buena forma le enterarán en el momento oportuno de la transacción llevada a cabo.

Lo importante para el Revisor Fiscal es la convicción obtenida acerca de la actividad empresarial realizada, y estar seguro sobre el cumplimiento efectivo de la normatividad en el respectivo acto comercial.

Pero que tiene que ver todo esto con los informes del Revisor Fiscal?

Tendrá que ver, en la medida que se lo proponga el funcionario, acudiendo a diversas técnicas de trabajo, basadas en la elaboración de cuestionarios, memorandos, solicitudes y demás informaciones que considere necesarias que considere solicitar, para que de una u otra forma le garanticen el conocimiento oportuno del

cumplimiento de la ley o la norma estatutaria, como también del acto realizado o de la decisión tomada.

Esto último se da especialmente en aquellas empresas con múltiples plantas satélites o sucursales, lo cual conlleva a la imposibilidad de hacer presencia física en todas ellas simultáneamente, y es acá, donde juega un papel importante todo el equipo de colaboradores del Revisor Fiscal, como también las informaciones solicitadas y/o enviadas.

> 2º) 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.[47]

La norma es muy clara, dar oportuna cuenta por escrito, o sea un informe, tal y como debieran ser todas las recomendaciones o informaciones hechas y/o solicitadas por el Revisor Fiscal; por escrito, para que quede la constancia.

En cuanto a éste tipo de información, habrá algo muy importante, y es la fecha en que se da la respectiva información, y veamos porqué:

---

[47] Ibid, p:74

OPORTUNO:

Que se entiende por oportuno?

> *Quiere decir que el control que ejerce la Revisoría Fiscal, debe hacerse en el tiempo, hora y circunstancia convenientes de tal manera que permita que en el menor tiempo posible, el error sea detectado y corregido, la práctica dolosa o dañina suspendida, y las denuncias y sanciones impuestas a su debido momento.*[48]

Sobre qué se da el informe oportuno?.

Tal como aparece consignado en el literal, se da sobre una irregularidad, (todo aquello que está por fuera de la regla, contrario a ella, toda malversación, cohecho, desfalco u otra inmoralidad en la gestión o administración pública y privada), cometida por cualquiera de los órganos jerárquicos de la sociedad, llámese gerente, junta directiva o asamblea general de accionistas.

Hay algo muy importante, y es respecto a que tipo de información, es ésta enviada por el Revisor Fiscal.

---

[48] *CACERES R. A., y OTROS. "Procedimientos de Revisoría Fiscal". Tesis de Grado como Contadores Públicos. Universidad Autónoma de Bucaramanga. Localización, Biblioteca de la Universidad Autónoma de Bucaramanga. 1989, p:14*

- *Es sólo un informe, narrativa?.*
- *O, es una narrativa conceptuando su opinión?.*

Respecto a la primera alternativa, es decir, como informe o narrativa, debe considerarse aquella que el Revisor Fiscal expide haciendo las recomendaciones y aclaraciones a los cuerpos administrativos, para que se ajusten a la ley o a las normas estatutarias, en todos los actos desarrollados en representación o por cuenta de la sociedad.

Respecto a la segunda, es decir, la narrativa conceptuando su opinión, debe ser la manifestación expresa sobre la irregularidad cometida, de ahí que se utilice el término "DENUNCIO", por cuanto en el momento en que se expida dicha información, comentando la respectiva irregularidad, ésta lleva impresa como objetivo único, el de poner en conocimiento a los órganos jerárquicos respectivos; y que éstos tomen las medidas necesarias conducentes a corregir y sancionar en su debido momento.

Esta facultad del denuncio oportuno, es tal vez, una de las contrariedades que presenta la norma, si se le compara con la reserva profesional, es decir, que pareciera que no tienen cabida al mismo tiempo, por

cuanto se denuncia oportunamente o se tiene reserva.

Lo anterior ha conllevado a que exista cierta reticencia para el denuncio sobre alguna irregularidad, y máxime cuando el respectivo funcionario no cuenta con el adecuado respaldo y que sumado a su independencia, su criterio e idoneidad profesional, lo convierten en el juez mudo de todas las acciones mañosas administrativas.

> 3º) Colaborar con las entidades gubernamentales que ejercen la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.[49]

Surge en este momento otro tipo de información muy diferente a los dos anteriores, por cuanto ellos son más de uso interno, respecto a procedimientos que garantizan el cumplimiento de operaciones, y el denuncio oportuno de irregularidades cometidas; en tanto que acá se hace referencia a información que siendo muy propia de la compañía, deberá traspasar dichas barreras y llegar hasta las entidades de control y vigilancia.

Este tipo de información requiere de la mayor atención y análisis por parte del Revisor en cuanto a que, como y cuando emitir dicha información.

---

[49] Ibid, p:74

Dentro del giro ordinario de operaciones sociales, pueden darse diversas situaciones contrarias o en desacato de la norma, y no por ello significa que de inmediato deba proceder a dar la información a la respectiva entidad que está vigilando la compañía.

Una de las características que debe poseer el Revisor Fiscal, es la de ser el máximo asesor y colaborador con la administración para garantizar el cumplimiento eficaz de las normas legales y estatutarias.

El haber sido delegado por la asamblea general de accionistas para hacer cumplir la norma, no por ello debe convertirse en el enemigo número uno de la administración y por ende en el delator de todo tipo de información, no sin antes averiguar el porqué de dichas operaciones.

Es por ello que debe entenderse que su función también radica en asesorar y aconsejar a los cuerpos administrativos, de la forma como se deben hacer las cosas, para lograr que éstas se ajusten a la ley; pero si llegado el caso sus observaciones y aclaraciones no han tenido eco, ni han sido acatadas por ninguno de los conductos regulares que se han seguido, entonces sí, se acudirá a las entidades gubernamentales, haciéndolas conocedoras de la anomalía y por ende salvando su

responsabilidad, la cual cabe anotar, llega hasta ahí, por cuanto no es él, como Revisor Fiscal, y como contador público la autoridad competente para entrar a solucionar o a sancionar la infracción cometida.

Pero cómo debe ser el grado de colaboración del Revisor Fiscal para con las entidades estatales de control y vigilancia?.

Es algo que está en interrogante, por cuanto la colaboración tal como aparece en la norma, no debe entenderse que es rindiéndole los informes a que haya lugar o le sean solicitados.

La norma es clara en cuanto a que, es colaborar con dichas entidades, y además; o sea otra solicitud; rendirles dichos informes.

Parece entonces que la norma se ha excedido, y ni ella misma ha comprendido tal solicitud, por cuanto siempre que se cuestiona sobre éste asunto a los representantes de dichos organismos estatales, responden que la colaboración radica en eso mismo, en la expedición de informes a que haya lugar y le sean sollcitados; además no tiene otra interpretación.

O, de qué otra forma le puede colaborar el Revisor Fiscal a dichas entidades de control y vigilancia, sino es mediante el cumplimiento efectivo en cuanto a enviar las informaciones que se le soliciten o las que él crea necesario hacerles llegar?.

Aunque también puede pensarse, que lo que motivó a los antiguos legisladores para hacer tal apreciación, fuera el tipo de cooperación que debe tener el Revisor Fiscal para con los representantes de tales entidades en caso de intervención estatal a la sociedad que está siendo vigilada. Pero volvemos a lo mismo, esa colaboración o cooperación se llevará a cabo mediante la expedición de información que tales funcionarios requieran, o la que a su vez el Revisor Fiscal considera necesario darles.

Es importante hacer ver la aclaración anterior, y sea ésta la oportunidad para entrar a proponer la modificación al respectivo literal, y que a nuestro modo de ver quedaría así:

COLABORAR CON LAS ENTIDADES GUBERNAMENTALES QUE EJERCEN LA INSPECCION Y VIGILANCIA, RINDIENDOLE LOS INFORMES A QUE HAYA LUGAR, ADEMAS DE LOS QUE LE SEAN SOLICITADOS.

Entendiéndose entonces, que la colaboración estará ligada

a los informes a que haya lugar, o sea aquellos que el Revisor Fiscal ha estimado conveniente que la respectiva entidad los conozca.

Independiente de los comentarios anteriores, y relacionando la colaboración con la información expedida, por haber sido solicitada o haber tenido lugar a ello; vuelve y se toca en este punto a qué tipo de información debe ser la expedida por el funcionario.

Será un informe, narrativa, comentando el hecho irregular?.
O, será un informe conceptuando su opinión?.

Pero primero miremos en que eventos puede originarse una información hacia las entidades de control y vigilancia.

- De acuerdo al tipo de gravedad cometida.
- De acuerdo al origen de la gravedad.
- De acuerdo a los conductos regulares que se han seguido.

En cuanto al tipo de irregularidad cometida, se refiere a la materialidad y significancia de la cifra, y por ende el efecto que traerá consigo para la situación económica futura de la empresa.

En cuanto al origen de la gravedad, bien puede darse que la infracción, el cohecho, la malversación o el fraude, ha sido cometido por el gerente, pero el cual ha tenido el encubrimiento o complicidad de la junta directiva o de la misma asamblea; de hecho da para informar a la entidad estatal.

En cuanto a los conductos regulares que se han seguido, serán los que marcan la pauta para determinar en que momento se hace "PUBLICA", la respectiva denuncia, y será aquel, cuando ya han sido agotadas todas las instancias inmediatas, incluida la asamblea general de accionistas, ante lo cual se ha hecho caso omiso a las advertencias o recomendaciones del órgano revisor; entonces, de hecho se debe acudir a los organismos estatales.

En cuanto tiene que ver al tipo de información, será de gran importancia la competencia y calidad de evidencia que se tenga sobre el evento a informar, es decir, que si el Revisor Fiscal cuenta con todos los argumentos legales y valederos, y ha llegado al convencimiento total de la infracción que se viene cometiendo, su información bien puede sustentarse con los términos legales que él considere necesarios para expedir la respectiva información.

Ahora, si el caso es que ha sido enterado, o se tienen las sospechas sobre la irregularidad, pero ha sido imposible allegar a una evidencia válida y competente, de forma tal que se logre una base ampliamente fidedigna sobre el asunto; pero su interés es el poder evitar futuros daños que atentan contra la entidad económica de la empresa, su información llevará ese carácter de narrativa, con el fin de poner en conocimiento el supuesto evento, y que sea entonces los organismos estatales los que tomen cartas en el asunto y entren a determinar sobre la existencia o no de la irregularidad.

Qué debe entenderse por: " Los informes a que haya lugar o le sean solicitados"?.

Respecto a los que haya lugar, deberá entenderse toda esa información que aunque nadie ni ninguna norma le está indicando al Revisor Fiscal que debe enviar a tal y tal organismo, él personalmente, considera de acuerdo a su criterio profesional, que bien vale la pena ponerla en conocimiento de un órgano de mayor jerarquía al de la asamblea general de accionistas, que es el mayor órgano jerárquico dentro de la compañía.

Qué busca el Revisor Fiscal con el envío de dicha información?

El respectivo funcionario ante todo buscará salvaguardar su responsabilidad, de forma tal, que habiendo informado al organismo estatal, sea entonces el encargado de responsabilizarse de la situación, y por ende lo primero que hará dicha entidad, será el practicar una visita a las instalaciones de la empresa y cerciorarse más detalladamente sobre el asunto, para así poder aplicar los correctivos del caso.

Y por último respecto a la información solicitada, podrá ser producto de la anterior situación, de forma tal, que habiendo sido informado el organismo estatal, y habiéndose practicado las primeras visitas, podrán solicitar una mayor información sobre el asunto al respectivo funcionario el cual estará en todo el deber de suministrarla por cuanto en estos casos de intervención del organismo estatal, no habrá forma de ocultar información y más si se trata de información contable.

Es de anotar que se ha hecho mención a información de tipo preventivo o de denuncio, por cuanto es a ello que se refiere la norma, o al menos así se entiende; pero a su vez existirá otro tipo de información, ya sea de carácter productivo, administrativo, financiero y que de igual forma será muy importante, pero que se comentará más adelante.

En los siguientes literales 4o., 5o. y 6o., se hallan consignadas una cantidad de funciones y deberes para el órgano revisor, que demandarán su continua y permanente entrega y dedicación, por considerar que es mediante el cumplimiento eficaz de todo lo allí consignado, la base que garantiza el desarrollo de la Revisoría Fiscal.

Para cumplir con lo anterior el Revisor Fiscal acudirá a expedir y solicitar una cantidad de informes, que lo ilustren sobre la buena diligencia de la contabilidad de la sociedad, y de las actas de las reuniones de la asamblea, de junta de socios y de junta directiva.

Este aspecto de las actas, se ha considerado como algo muy informal, rutinario, pero que para la buena diligencia de la Revisoría Fiscal, y por ende la de la sociedad, es de gran importancia por cuanto son prácticamente las memorias que van quedando de cuanta reunión se lleve dentro o fuera de la sociedad y las cuales serán las pruebas fidedignas de lo acordado en tales reuniones, de ahí la importancia que el Revisor debe darle a estos documentos, y velar porque las mismas se hallen cuidadosamente archivadas.

Idéntica actitud, se deberá tener para con la conservación de correspondencia y los comprobantes de las

cuentas; impartiendo las instrucciones para tales fines, o sea mediante memorandos o recomendaciones y constatando que efectivamente tales recomendaciones o instrucciones están siendo eficazmente acatadas.

En cuanto a la inspección asidua de los bienes de la sociedad o de los que tenga en custodia a cualquier otro título, se recomienda en lo posible su presencia física.

No se desconoce el hecho de que existen casos en que por extensión de la empresa, con varias sucursales o plantas satélites, su presencia física de forma simultanea en todas ellas es algo que escapa a su competencia profesional, ante lo cual deberá estar muy atento de que sus instrucciones o medidas que garanticen la conservación y seguridad de los mismos, deberán intensificarse, recurriendo a cuanta herramienta de seguridad sea necesaria, como también el procurar y recomendar a la administración, sobre la buena fe y confianza que debe poseer todo el equipo humano que se halle responsable de tales bienes.

En lo que respecta al literal 69, la misma norma lo dice; impartir las instrucciones, las cuales podrán ser verbales o por escrito, pero tal como se recomendó en un principio, siempre el Revisor Fiscal ser cauteloso, y en

lo [posible procurar que toda instrucción, orden o recomendación se haga por escrito, y estar atento que de las mismas queden las respectivas constancias.

El impartir las instrucciones no deberá confundirse con ordenar a que se implanten ciertas medidas o a que se cumplan determinadas órdenes.

Esta función del Revisor Fiscal estará siempre ligada a las recomendaciones oportunas que deberá hacer, tratando con ello de garantizar que los controles contables, de activos y valores sociales y demás medidas de seguridad que han sido diseñados e impuestas por la administración, se cumplan eficazmente dentro de todo el periodo de la revisión; como también haciendo las sugerencias a los cuerpos administrativos para garantizar el control donde éste no exista.

A quién se le imparte la instrucción?.

Deberá hacerse a los jefes de departamentos o división, según como esté conformada la infraestructura de la empresa; con copia al administrador o gerente general de la misma, haciendo énfasis en la importancia alcance y cobertura de dicho control, y que sean ellos, los administradores de la compañía, los que determinen su

aplicabilidad y puesta en marcha.

Lo anterior tratándose de recomendaciones a nivel de funcionarios medios, pero cuando sus informaciones, sugerencias o aclaraciones vayan dirigidas a subgerentes, gerentes o presidente de la compañia, el Revisor deberá tener cuidado y velar porque de tales informaciones tenga conocimiento la junta directiva y a la asamblea general de accionistas.

En qué momento se hace la respectiva recomendación?.

Partiendo de la base de que la Revisoría Fiscal, tiene efectos preventivos más que correctivos, de hechos sus recomendacionee o instrucciones deberán tener el mismo propósito, y en lo posible tratar de que sus instrucciones o recomendaciones no sean para corregir fallas, sino que sean para prevenirlas.

Lo anterior analizando desde un punto de vista de irregularidad en el desarrollo de operaciones y negocios sociales.

Pero mirando también al Revisor Fiscal como el asesor y colaborador para con los administradores de la compañía, sus recomendaciones o instrucciones también pueden llevar

el mismo carácter, es decir, el funcionario ha notado que tal y como se vienen cumpliendo ciertos procedimientos, no es lo más adecuado y ajustado a la ley, entonces, procederá a hacer las respectivas recomendaciones o aclaraciones sobre la efectividad del cumplimiento de tales procedimientos.

De hecho la responsabilidad en existencia y efectividad de las medidas que garanticen los controles sobre los valores sociales, tales como el sistema de contabilidad adecuado, los controles internos, entre otros, le corresponde a la administración, pero a su vez el Revisor deberá estar permanentemente haciendo las evaluaciones y observaciones necesarias de forma tal, que se garantice efectivamente en tales medidas, por cuanto dichos controles o sistemas deberán estar operando de acuerdo a las necesidades y compromisos de la empresa, como también de acuerdo a las disposiciones legales emanadas de los órganos rectores de la economía del país.

El literal 7º, hace mención a la firma de balances con su dictamen correspondiente.

Serán todos aquellos (inclusive los del Art. 208 y 209), que se originan en el transcurso del periodo contable, producto de la cantidad de compromisos o necesidades de

la sociedad, entre los cuales podemos citar: Las declaraciones (Ventas, Renta, Retención en la Fuente), y demás contribuciones, balances a entidades financieras y de crédito, certificaciones, y demás constancias.

Bueno, hasta aquí se ha tratado y mencionado de la cantidad de informaciones, instrucciones y recomendaciones a las cuales deberá acudir el Revisor Fiscal, de forma tal que garantice:

- La buena marcha de las operaciones sociales,
- El acatamiento a las normas legales y estatutarias por parte de la administración,
- Seguridad y conservación de los bienes y valores sociales,
- Denuncio oportuno de las irregularidades cometidas,
- Colaboración con las entidades gubernamentales que ejercen la inspección y vigilancia,
- Efectividad en los controles internos, sistemas de contabilidad; entre otras, pero todas conduciendo al buen desarrollo y cumplimiento del objeto social de la respectiva sociedad.

Existe otro tipo de información que está también relacionada con la sociedad, pero que hasta ahora no se ha mencionado, la cual es tan variada y extensa, que muy seguramente la desconocen los Revisores Fiscales, los

administradores, los accionistas, en fin, hasta los mismos entes estatales las desconocen y la confunden, siendo que de ello mismos proviene.

Tal información se refiere es a esa cantidad de resoluciones, autorizaciones, circulares, conceptos, decretos, leyes, providencias y órdenes administrativas, que día a día van siendo expedidas por parte de los organismos estatales, las cuales tuvieron su auge a inicios de los ochenta, como producto de la crisis del sector financiero, el cual se atribuyó en muy buena parte a la ineficacia y complicidad de los Revisores Fiscales que por ese entonces se hallaban vinculados con esas instituciones.

La crisis del sector financiero se superó, pero lo que sí no terminó y que parece no tener fin es la bonanza de expedición de toda esa cantidad de normas que han sido enunciadas.

Cuando se analizaba lo relativo a la fe pública del contador público, se anotaba que una de las causales de tal crisis radicaba en que el respectivo funcionario se dedicaba a ser el firmón de cuanto papel se le pusiera por delante.

La anterior puede ser una de las causas; pero también hay que abonarle al gobierno, el cual se ha empeñado hacer del contador público y más específicamente del Revisor Fiscal un profesional con capacidad para certificar, firmar y opinar sobre el más mínimo detalle ocurrido en su empresa hasta el evento más complejo.

Es decir, se quiere hacer ver que es mediante tal exigencia como se logra hacer efectiva la Revisoría Fiscal, y por ende al profesional de turno, olvidándose que tales normas y decretos están colaborando al entorpecimiento y a la inefectividad de la Revisoría Fiscal, logrando con ello que se siga mirando a dicha actividad como algo puramente legal e impuesto y no como la verdadera herramienta útil de asesoría y colaboración para con los órganos administrativos; de forma tal que sus prácticas bien ejecutadas sean la garantía para el ahorro y la inversión privada.

El entrar a enumerar una a una todas esas disposiciones sería algo monótono y sin sentido, por lo cual no hemos considerado necesario hacerlo.

Pero lo que sí hemos considerado prudente, es hacer un llamado de atención a toda la profesión en general y más específicamente a la Revisoría Fiscal, a despertar de ese

letargo que los ha venido caracterizando. y que se busquen todos los medios necesarios para hacer de la Revisoria Fiscal una actividad ágil, práctica e instrumental logrando con ello ser la verdadera fuente de información válida, competente y útil para la toma de decisiones garantes del buen desarrollo empresarial de Colombia.

4. INTEGRACION DE LA MUESTRA Y OBTENCION DE LA INFORMACION

4.1. UNIVERSO

Estadísticamente el universo se define como el conjunto de personas o elementos con características relacionadas con el objeto o el estudio de la investigación.
Como universo para la investigación del presente proyecto, se ha centralizado en las ciudades de Bogotá y Bucaramanga.

En primera instancia, parece ser muy limitado el universo para el presente estudio.

Previo al estudio realizado se tuvo la oportunidad de participar en actividades llevadas a cabo por la profesión, a nivel regional y nacional, y se encontró, con que existen vacíos conceptuales, en cuanto tiene que ver con el campo investigativo y más específicamente en lo relacionado con la Revisoría Fiscal; y que a la

postre, así, quedó demostrado en el diligenciamiento de las encuestas, y que más adelante se mencionará y analizará.

Lo anterior sin desconocer, que las encuestas que efectivamente se recibieron, aportaron los suficientes elementos para el análisis efectuado.

Por considerar a la Revisoría Fiscal, una de las actividades pilares, sino, la más importante de la profesión; se determinó que el estudio fuera lo más útil posible, sin mirar tanto la cantidad de encuestados o entrevistados, como sí, la calidad de los mismos; sin menospreciar a cada uno de los profesionales de la contaduría pública.

Cabe destacar, que la Revisoría Fiscal en los últimos ocho o diez años, viene siendo objeto de muchos cuestionamientos, como producto de la crisis del sector financiero en la década de los ochenta, ante lo cual la profesión no se inmutó en lo más mínimo posible; y tuvo que ser un destacado profesional del derecho, como lo es el Dr. Hernando Bermúdez, (fue entrevistado), quien le indicara a los contadores públicos, como es que se lleva una Revisoría Fiscal, su alcance, objetivos, utilidades, responsabilidades y demás asuntos relacionados con la

materia; y lo hizo por medio de su tesis, titulada "Comentarios al Código de Comercio", como requisito para obtener el título de abogado.

Es decir, lo anterior permite tener una visión de lo que estamos haciendo los contadores por la profesión.

En vista de la situación planteada, se optó por delimitar la investigación en las dos ciudades citadas inicialmente.

Bogotá por ser el distrito capital, y de hecho se congrega allí, todas las entidades estatales de control y vigilancia, universidades e instituciones gremiales de la profesión, lo cual aporta una base razonable para la justificación del actual estudio.

Bucaramanga, por ser la ciudad base, y aprovechando ciertos eventos de cobertura nacional, lo cual ha permitido el desarrollo de entrevistas, con destacados profesionales de la contaduría y demás interesados en áreas investigativas.

En síntesis, el universo así definido comprende:

- Organismos estatales que establecen la vigilancia sobre las sociedades comerciales.

- *Organismos estatales que establecen la vigilancia sobre el sistema bancario.*
- *Organismos estatales que establecen la vigilancia en las sociedades que cotizan sus valores en la bolsa.*
- *Agremiaciones de profesionales de la Contaduría Pública.*
- *Asociación de estudiantes de Contaduría Pública.*
- *Firmas multinacionales de Auditoría.*
- *Revisores Fiscales, en calidad de personas naturales.*
- *Revisores Fiscales, en calidad de personas jurídicas.*

4.2. POBLACION Y MUESTRA

4.2.1. Población.

La población es el conjunto de todos los individuos en los que se desea estudiar el fenómeno.

Como población, se han escogido a las entidades estatales, de control y vigilancia, tales como; la superintendencia de sociedades, la superbancaria, y la comisión nacional de valores; y además la junta central de contadores; todas ellas con sede en Santa Fe de Bogotá; revisores fiscales, en calidad de personas naturales y en calidad o en representación de personas jurídicas.

Todas estas entidades y agremiaciones, conforman la columna central, en lo que respecta a los organismos facultados, para diseñar, elaborar y expedir las normas, que posteriormente se envían al congreso para convertirlas en ley; de ahí la importancia de los aportes que se logren obtener, en los estudios realizados a tales representantes.

4.2.2. Muestra.

La muestra es el subconjunto de la población, en el cual se efectúa el estudio del fenómeno.

Se obtuvo la siguiente muestra:

Entrevistas a:

- *Representante de la superintendencia de sociedades ante junta central de contadores públicos.*
- *Un representante de la superintendencia bancaria ante la junta central de contadores públicos.*
- *Un representante de la firma internacional de auditoria, ARTHUR ANDERSON.*
- *Dr. Dario Moreno, Revisor Fiscal de la Caja*

Agraria.

- *Dr. Hernando Bermúdez Bermúdez, Abogado, conferencista y especialista en investigaciones de la Revisoría Fiscal. Asesor de empresa Multinacional de Auditoría. Miembro de la Junta Directiva de Legis.*
- *Dr. José Joaquín Maldonado, Asesor contable de la superintendencia bancaria.*

Encuestas a:

- *Veinticinco (25), delegados de las agremiaciones regionales ante la junta central de contadores públicos*
- *Quince (15), Revisores Fiscales, en calidad de personas naturales.*
- *Quince (15),Revisores Fiscales, en calidad de personas jurídicas.*
- *Veinticinco (25),catedráticos de la contaduría a nivel regional.*
- *Veinte (20), contadores públicos, en ejercicio de la profesión, con conocimientos amplios, sobre Revisoría Fiscal.*

Como se puede observar, se ha hecho una clasificación altamente seleccionada, y más específicamente en las

entrevistas, buscando con ello, no tanto cantidades de criterios, que en un momento dado puedan distorsionar el análisis, sino, ante todo buscando que los aportes y resultados obtenidos, sean una base más que justificada para el estudio a realizar.

En cuanto a las encuestas, se han estimado un número de cien, (100), unidades, a realizar, pero buscando cubrir todos los frentes en que se halle presente la profesión, es decir, las agremiaciones regionales con representación ante la Junta Central de Contadores, los catedráticos, los Revisores Fiscales en calidad de personas naturales, los Revisores Fiscales en calidad o en representación de personas jurídicas y los contadores públicos en general.

4.3. INSTRUMENTO DE RECOLECCION DE DATOS

4.3.1. Diseño del Primer Instrumento. (Ver Anexo Nº 1).

Las entrevistas realizadas para el actual proyecto, han aportado unos elementos de juicio muy valederos, por cuanto los temas tratados fueron ampliamente desarrollados por los entrevistados; lo cual motivó, trabajar sobre bases específicas, y que por ende marcaron la pauta en el análisis efectuado.

Tal como fue presupuestado, las entrevistas, se desarrollaron con profesionales de la contaduría y de otras ciencias; portadores de una buena experiencia laboral, como también con amplias intervenciones en el campo de la investigación de la cultura contable.

Hubo un criterio unificado en todos los entrevistados, en cuanto que la profesión está ávida de investigación y de reformas, lo cual lleve al profesional de la contaduría, al sitial que le pertenece y que le están exigiendo los procesos de cambio y desarrollo, que se vienen gestando actualmente.

Hay identificación, en cuanto hay que dejar a un lado, la crítica destructiva, aquella que solo cuestiona y enjuicia, pero sin entrar a proponer algo benéfico para el desarrollo de la profesión.

Durante el desarrollo de la entrevista se abordaron múltiples temas todos relacionados con los puntos genéricos de la investigación, respecto a tres proyectos que vienen siendo desarrollados conjuntamente, en el área de la Revisoría Fiscal.

En lo que respecta a la investigación sobre el análisis a los informes del Revisor Fiscal; que es el tema del

presente estudio, se tocaron diversos asuntos pero haciendo especial énfasis en cuatro aspectos, que tienen relación directa con los informes y con lo cual se ha obtenido la base razonable para efectuar el respectivo análisis. (Ver Anexo N º 1)

4.3.2. Diseño del Segundo Instrumento.(Ver Anexo Nº 2).

La encuesta desarrollada en el presente proyecto, fue abierta, de opinión, buscando con ello obtener los diversos criterios respecto a los temas tratados, de forma tal, que se convirtieran en una parte complementaria a las entrevistas ya realizadas.

Las encuestas, fueron dirigidas a representantes regionales de la profesión y demás profesionales de la contaduría con experiencia en el campo laboral y muy específicamente en la Revisoría Fiscal, como también en el campo catedrático.

De un total de cien (100), encuestas realizadas, sólo se recibieron veinte unidades (20), lo cual cubre una quinta parte del total de encuestados.

Analizando el porque de la anterior situación, se llegó a la conclusión, de que existen ciertos factores

determinantes en el desarrollo de este tipo de instrumentos. y máxime, cuando se trata de temas que están directamente relacionados con la profesión; y tales factores, pueden ser:

- Poca voluntad, para tratar de reformar normas legislativas antiguas, y que por ende no se ajustan a la actualidad de la profesión.
- Existe poca cultura contable dentro de la misma profesión.
- Desactualización normativa.
- Hay vacíos en cuanto a la formación teórico-profesional.

Uno de los factores más negativos se presentó, en cuanto a las encuestas realizadas en Bogotá, y más específicamente a los delegados regionales de la profesión, ante la junta central de contadores, pues aprovechando la elección de la nueva junta central, en el mes de Noviembre, se pensó que allí se tendrían resultados muy positivos en cuanto al diligenciamiento del respectivo documento, sucediendo todo lo contrario por cuanto en tres días de estadía en la capital y ante los resultados negativos, se optó por dejar el documento y que lo enviaran a la ciudad de Bucaramanga ya diligenciado, lo cual nunca se dio.

En términos generales donde hubo una mayor colaboración, fue en la ciudad de Bucaramanga, con profesionales prácticos y catedráticos, para lo cual hubo que hacer el seguimiento respectivo, y así obtener los resultados deseados.

Este tipo de instrumento también se llevó a cabo mediante un solo documento, cubriendo las preguntas sobre los tres temas de investigación de Revisoría Fiscal, que en la actualidad se desarrollan.

Del total de doce (12), preguntas que contiene la encuesta, cuatro (4), corresponden al actual proyecto, y a su vez cada pregunta plantea tres alternativas diferentes; por ello hemos considerado prudente, el transcribir sólo las cuatro preguntas que están directamente relacionadas con el presente trabajo.(Ver Anexo Nº 2)

5. TABULACION DE DATOS Y ANALISIS ESTADISTICOS

La tabulación y el análisis de datos permite establecer de forma clara las tendencias de las personas que se relacionan con el desarrollo de determinado proyecto, sobre los principales aspectos de la propuesta, sirviendo así, como una herramienta necesaria para la estructura y desarrollo del estudio.

5.1. TABULACION DE DATOS, ANALISIS

5.1.1. Instrumento Nº1. Entrevista. (Ver Anexo Nº 3).

La forma como se tabuló la entrevista, es más analítica que estadística.

Lo anterior obedece a que los temas tratados no se podían llevar a un "SI" o un "NO", específico.

Los asuntos debieron ser ampliamente debatidos, y así ir obteniendo los resultados deseados.

Como se podrá apreciar en el siguiente análisis, siempre se notará un acuerdo entre lo planteado por los entrevistadores y los entrevistados; pero a su vez estos últimos tendrán argumentos para justificar determinadas posiciones; por ello hemos resuelto no darle una cuantificación al estudio, para no sesgar los resultados a determinada posición.

Pregunta Nº1.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicadas para la Revisoría Fiscal, permiten que ésta se ajuste integralmente a la norma mercantil Colombiana?.

Hubo unificación de criterio, en cuanto, que en cierto modo si se ajustan, por cuanto se parte de la base que el Revisor Fiscal en su trabajo, aplica las normas de auditoria.

La diferencia radica en que la Revisoría Fiscal, en cuanto a los programas, análisis, cobertura y trabajo, es un tanto más amplia, por ello necesita profundizarse más, hay necesidad de realizar unos programas adicionales.

No se deben desconocer los procedimientos de aceptación mundial, y aún más habiendo sido incluidos en la

normatividad de la profesión, o sea la ley 43 del 90.

Uno de los entrevistados anota, que hay vacíos en cuanto a la existencia de normas de Revisoría Fiscal, por tanto hay que tener en cuenta las normas de auditoría, para desarrollar la Revisoría Fiscal.

No se puede interpretar a la Revisoría Fiscal como la vigilancia total de operaciones, es algo imposible, por aspectos tales como, costo y tiempo.

ANALISIS

Aceptando que la Revisoría Fiscal es un tanto más amplia, profunda, permanente y oportuna, se nota cierto clima negativo en aceptar que sus normas o procedimientos, también deben ser diferentes, o dicho de otra forma ser mas complejos.

Hay cierta tendencia a señiree a la ley vigente, argumentando que como tales procedimientos, son de aceptación mundial y están dentro de la normatividad nacional, de lógico hay que aplicarlos a las practicas de Revisoría Fiscal, olvidándose de que tales procedimientos son solo un complemento a los que efectivamente debe aplicar el Revisor Fiscal, los cuales también difieren,

en la forma y tiempo en que son aplicados.

Pregunta N°2.

Que opinión tiene acerca de la reserva profesional en cuanto tiene que ver con el Revisor Fiscal?.

Un entrevistado inicia la respuesta, conceptuando, que de hecho la reserva profesional es algo contradictorio con el denuncio oportuno de irregularidades que debe hacer el Revisor Fiscal.

La reserva está ligada en cuanto a la forma, tiempo y lugar, en que se expide determinada información.

No se puede generalizar, diciendo que el funcionario, no debe tener reserva, o decir que en todo debe tenerla, se deben analizar los hechos por separado, por cuanto existen diferentes situaciones, que ameritan diferentes análisis.

Debe mirarse al Revisor Fiscal, como el asesor y colaborador para con la administración, y no como el delator de cualquier acto irregular.

Hay que tener en cuenta, que ambos derechos existen,

tanto el de la información, como el de la intimidad, y ninguno es absoluto, son derechos relativos, es decir ambos tienen sus aplicaciones como también sus excepciones.

ANALISIS

La anterior pregunta, fue planteada para tratar de hacer ver, ciertas correlaciones que presenta la norma legal, respecto a que a dicho funcionario se le asigna simultáneamente ambos deberes, tanto el de informar oportunamente, como el de guardar reserva, en todo aquello que conozca en el ejercicio de su cargo.

De pronto faltó, cierta habilidad por parte de los entrevistadores, lo cual hubiera conllevado a obtener mejores resultados, en cuanto a lo cuestionado.

En resumen lo discutido, deja en claro los aspectos básicos que se trataron en este espacio, en cuanto que el Revisor Fiscal tiene la facultad, de denunciar o de informar, sobre todo aquello que conozca en el ejercicio de su profesión.

La reserva deberá entenderse a la forma, lugar y tiempo en que se expida la información, y ante todo buscando que

con la información dada, se obtenga un beneficio, más no un perjuicio, para la sociedad y demás interesados.

Pregunta Nº 3

Los informes finales, producto de una Auditoría Externa, podrán concluir en forma similar o con la misma terminología, que los expedidos, por un Revisor Fiscal, producto de su Revisoría Fiscal, practicada dentro de la empresa?

En cuanto a los términos utilizados en uno y otro informe, existen los procedimientos mundialmente aceptados, pero tales términos o textos, deberán ser adecuados, de acuerdo a la legislación de cada país, de forma tal, que se ajusten a las exigencias legales propias de cada país en donde se estén expidiendo tales informes.

Los modelos aconsejados por las normas internacionalmente aceptadas, no son camisa de fuerza, se pueden aceptar o rechazar.

Un entrevistado hace ver, que el problema no es tanto lo que se dijo o se dejó de decir, lo importante es el trabajo realizado durante el transcurso de la revisión,

por cuanto se puede informar mucho, y no haber efectuado el trabajo en forma similar, o viceversa.

Fue hecha la observación, en cuanto que sobre el contenido de los informes, se habla y se cuestiona demasiado, pero se ha descuidado un aspecto importante, y es el de que no se le ha preguntado a los usuarios, que es lo que quieren que contenga tales informes; por cuanto hay diferentes tipos de usuarios, por ende debe haber diferentes tipos de información.

El informe del Revisor Fiscal, podrá tener un contenido más amplio, pero lo importante es analizar hasta que punto es tan valedera y útil dicha información. Se nota que la norma se excede en solicitar a que se informe sobre asuntos muy rutinarios, en cuanto tiene que ver con la Revisoria Fiscal, lo cual hace al informe, complicado y poco práctico.

Con la utilización de ciertos términos, no es que se quiera evadir responsabilidad, se trata es expresar en pocas palabras, toda una labor cumplida, y por otro lado el poder llegar a concluir sobre la materialidad y significancia de la cifra, partiendo de la base que la revisión es imposible el garantizarla con un cubrimiento del 100%.

ANALISIS

En términos generales, se acepta que ambos informes podrán basarse en la misma terminología.

Hay aceptación en cuanto que efectivamente el informe del Revisor Fiscal, debe ser ajustado a la norma mercantil nacional, pero a su vez se tienen todos los argumentos para justificar la utilización de determinados términos.

Se quiere hacer ver al informe como algo secundario, olvidándose que tales informaciones han sido la piedra de escándalo en muchos negocios oscuros a nivel internacional, dependiendo de la terminología utilizada.

Se desconoce la importancia del contenido del informe, argumentando que se informa sobre aspectos poco significantes, olvidándose que cualquier acto irregular presentado durante la revisión, puede traer consigo un efecto altamente negativo, sobre los resultados finales de los estados financieros.

Pregunta Nº4

Respecto a que eventos cree ud., que debe estar ligada la facultad de dar fe pública para el Revisor Fiscal?

En todos los entrevistados existe el consenso, que la norma es muy clara. Entendiéndose, que dicha facultad, tiene cabida solo en aquellos hechos propios del ámbito de la profesión, es decir los hechos contables.

Un entrevistado anota que la fe pública se ha convertido en un mal de todos, por cuanto los entes estatales, solicitan toda clase de información, y que lleve el aval o la autorización del contador público, y a su vez los profesionales de la contaduría, se han dado a la tarea de firmar todo tipo de información, aún sin ser del ámbito de su profesión. En síntesis falta una claridad específica de parte y parte.

Hubo el criterio generalizado en anotar que respecto al Revisor Fiscal, este funcionario debe cumplir todo un sinnúmero de funciones, y por ende emitir diversas informaciones, pero ello no quiere decir que todas ellas, deban ser portadoras de fe pública. Debe entenderse que son el producto de las funciones asignadas.

La fe pública para el Revisor Fiscal, debe entenderse

para la autorización y firma de los balances y demás estados financieros.

ANALISIS

El criterio generalizado de los entrevistados es correcto y es el mismo de los autores del actual proyecto,es decir, que la fe pública se da, es sobre aquellos aspectos propios del ámbito de la profesión, o sea los contables.

Pero independiente de las posiciones anteriores, la norma, si efectivamente, tal como está consignada, no es clara y específica, y en muchos aspectos se presta para interpretaciones encontradas.

Es recomendable entrar a analizar más en detalle, la ley marco de la profesión de la contaduría pública en Colombia, (ley 43/90), permitiendo hacer claridad en ciertos términos utilizados por la misma.

5.1.2. Instrumento Nº2. La encuesta. (Ver Cuadro Nº 1).

Pregunta Nº.1

Como vemos un 45%, del total de encuestados, escogieron

la alternativa Nº3, respecto a un 40%, que escogen la alternativa Nº1.

Cabe anotar que en las encuestas hay comentarios, respecto a que tales informes, no deben considerarse como modelos, por cuanto lo que se quiere es que haya ciertos párrafos dentro del contenido, pero a su vez que exista la libertad, para entrar a redactar lo dictaminado.

También se hacen comentarios, en cuanto que se escoge la alternativa Nº 3, pero complementándose con lo solicitado por el código de comercio, en sus Art., 208 y 209, para ajustar los informes a las exigencias propias de la Revisoría Fiscal.

Se acepta, que efectivamente el informe del Revisor Fiscal, debe ser mas extenso y complejo, pero a su vez se presentan vacios en cuanto a la verdadera esencia del contenido que debe tener el informe del Revisor Fiscal.

Pregunta Nº 2.

El 70% ha escogido la alternativa Nº2., es decir la de denunciar la irregularidad, con un amplio margen respecto a la alternativa Nº1.,o sea la de acudir a medios externos.

De lo anterior se concluye, que esa debe ser una de las herramientas que debe utilizar y hacer valer el Revisor Fiscal, de forma tal, que no le sea vedado el acceso a ningún tipo de información, en cuanto a operaciones llevadas a cabo a nombre o por cuenta de la compañía, permitiendo con ello el conocimiento oportuno de todos los hechos y actividades empresariales.

Se deduce también de lo anterior, que la Revisoría Fiscal, es ante todo, un control permanente y oportuno, y su funcionario no debe esperar a la fecha de cierre, para expedir el respectivo informe; convirtiéndose así, en una labor preventiva, más que correctiva.

Pregunta Nº 3.

Los resultados obtenidos, son fiel muestra de la cantidad de objetivos, que tiene la información expedida por el Revisor Fiscal.

Existe cierta inclinación por la alternativa Nº 1, lo cual representa un aspecto muy significativo para el actual análisis, si se tiene en cuenta, que ese factor ha sido uno de los más cuestionados, argumentando, el hecho de que los informes del Revisor Fiscal, especificamente los de final de ejercicio, además de informar a los

socios sobre el desarrollo de operaciones sociales, ante todo deben ser la herramienta útil, que permita la toma de decisiones, para lograr el desarrollo armónico y eficaz de la compañía.

Pregunta Nº 4.

En cuanto a esta pregunta, hay un aspecto que difiere de las tres anteriores, y es respecto al número de alternativas, y se hizo así, por considerar, que en cuanto a la reserva del Revisor Fiscal, se debían tomar las cinco alternativas por separado.

Como se puede apreciar hay criterios unificados, en cuanto a las alternativas, Nº 1, 2, 3 y 5., marcando un desequilibrio notorio, la alternativa Nº 4., lo cual hace ver la seriedad del diligenciamiento de las encuestas, por cuanto si se analizan los resultados obtenidos en esta pregunta, y se le comparan con los resultados de la pregunta Nº 2., se obtienen razones significativas que dan validez a una serie de argumentos que se han tocado en el actual proyecto; tales como el denuncio de irregularidades y la reserva profesional a que está sujeto el Revisor Fiscal.

Independientemente de la anterior situación, los

resultados obtenidos en la actual pregunta, reafirman ciertos cuestionamientos que se han hecho en el transcurso del proyecto, respecto a la reserva del Revisor Fiscal, entendiéndose, que ésta, debe referirse es a la forma, tiempo. lugar y circunstancia, en que se expide la información, independiente a que con el denuncio de una irregularidad, se vean lesionados ciertos intereses particulares, y máxime cuando se esta atentando contra los beneficios de toda la comunidad.

5.2. DIAGNOSTICO

Habiendo sido recolectada, evaluada y analizada toda la información ,producto de las entrevistas y encuestas, realizadas para el desarrollo del instrumento del presente proyecto, es prudente dar el siguiente diagnóstico; pero no sin antes hacer un pequeño análisis sobre la problemática de la profesión en general, por cuanto tal aspecto es fundamental, cuando se trate de investigaciones que tienen una relación directa con el ejercicio de la misma.

Tal como está concebido el profesional de la contaduría pública, es llamado a seguir siendo aquel funcionario que pertenece a la nómina de la empresa, más por un requerimiento de ley, que, porque en realidad sea

necesario e imprescindible dentro de la misma, y ante lo cual, tal profesional, no está haciendo el mínimo esfuerzo para borrar tal imagen.

Sus intervenciones y recomendaciones, lejos de mirárseles como verdaderos soportes para la toma de decisiones, se tildan carentes de credibilidad y que en muy poco colaboran para el crecimiento y engrandecimiento de la empresa; esto, en cuanto tiene que ver con el accionista o dueño de la empresa.

En cuanto respecta al estado y demás entidades de control y vigilancia, el contador público, es aquel ingenioso y astuto para esconder información y evadir los impuestos; y desafortunadamente, en nuestro círculo profesional, el mejor contador y el mejor profesional, es aquel que logre evadir la ley y nunca ser sancionado.

Pero todo ello tiene su razón de ser, y aquí ya ha sido planteado, cuando se decía, que la crisis de la profesión le pertenece y compromete a todos; es decir, los mismos estudiantes, los profesionales prácticos, los catedráticos, las universidades junto con sus directivas y el mismo estado; y entre todos ello y cada uno, es que debemos aunar los esfuerzos y entrar a aportar todo en busca de desarrollar y enaltecer la misma.

Al estudiante como tal, se le enseña durante tres o cuatro años consecutivos, todas las formas habidas y por haber, de cómo hacer un registro contable, de cómo cuadran con sumas iguales un estado financiero, en fin, se le hace un ducho en expedir cuanta información contable se le solicite; pero nunca hay ese mismo interés en enseñarle a que interprete y decida sobre tal información, no hay el mismo interés en enseñarle a que tome decisiones, a gerenciar a administrar, a sentar posiciones.

Al estudiante, jamás se le hace caer en cuenta de lo importante que estar actualizado sobre toda la problemática del país y del mundo entero, jamás se le hace ver lo importante que es estar a tono con los procesos de cambio y desarrollo que se van gestando en las economías, ni tan siquiera que esté a tono con las nuevas disposiciones legales, que afectan de una u otra forma su profesión; y de ahí, que tal profesional, salga con esa mentalidad numérica tan alarmante, y ese afán inusitado de vender sus servicios a como dé lugar, porque de lo contrario sus conocimientos se irán haciendo cada vez más borrosos.

Es por todo lo anterior que la profesión está llena de verdaderos magos en cuadrar balances, en hacer ajustes,

en evadir los impuestos, en cumplir eficazmente y de forma simultánea con cuanta asesoría contable se les aparezca; pero, qué lejos están de aspirar a cosas más grandes, qué lejos están de aspirar a los puestos de manejo, dirección y control, de llegar a los ministerios, a las gobernaciones departamentales, a las alcaldías, llegar a los organismos donde se hacen y deshacen las leyes; qué bueno sería que los contadores públicos se legislaran ellos mismos, que siendo conocedores de sus debilidades y necesidades, de esa misma forma, fueran ellos los que entraran a dotarse sus normas y leyes, o al menos a participar en tales debates.

Es lastimoso y da vergüenza, que dos estudiantes de contaduría, que están en proyecto de adquirir el título universitario de Contador Público, tengan que hacer estos planteamientos, por cuanto la pregunta que surge es: Qué futuro tiene la profesión para con sus profesionales venideros?

Pero no todo ha de ser negativo, por cuanto el solo hecho de reconocer que hay crisis, que efectivamente tal y como se están haciendo las cosas, no es la mejor forma; eso ya es algo positivo y de gran valor, por cuanto se tiene conocimiento del mal, donde está y cómo atacarlo.

Lo anterior es lo que puede considerarse como el reto para los futuros profesionales, por que de hecho se parte de la base, que los que ya están debidamente posicionados, aquellos que han visto la profesión, sólo como el medio de lucro; de ellos talvés no se espera ni debe esperarse aporte alguno, en búsqueda de la solución; por que es en ellos donde se encuentra una mayor resistencia, cuando se habla de cambio y de adoptar a la profesión a los nuevos retos exigidos por los procesos de desarrollo, gestados nacional y mundialmente.

Todos los anteriores comentarios parecerán un tanto desatinados, y muy por fuera del tema, pero tal como se dijo inicialmente, en el fondo tiene una incidencia grande en los resultados que se obtengan de todo trabajo investigativo, relacionado directamente con la profesión, y máxime cuando se trate de una de las actividades pilares de la contaduría pública, como lo es la Revisoría Fiscal; y que de seguir así, ya no será muy lejano el tiempo en que podamos vanagloriarnos, gritando a los cuatro vientos, que la Revisoría Fiscal es estrictamente para el ejercicio de los contadores públicos, lo cual en cierta medida siempre ha sido un hecho; por cuanto la norma comercial deja abierta tal posibilidad, permitiendo que llegue a ser Revisor Fiscal, cualquier profesional distinto al contador público, aunque sin derecho a firmar

y dictaminar los balances.

Con lo anterior no se está tratando de justificar los resultados obtenidos, por cuanto los resultados que se obtuvieron, se ajustaron a lo inicialmente presupuestado, es decir, en cuanto a que se encontrarían ciertas posiciones un tanto similares a las propuestas, pero que a su vez se tendrían los argumentos necesarios, para justificar que las cosas se deben seguir haciendo, tal como se hace en la actualidad.

Pero, si es para justificar el porqué, contando con un universo relativamente grande, se tuvo que limitar tanto la muestra; y es por eso mismo que se planteaba en el inicio del análisis sobre la información recogida; y es que en la profesión en general, existen grandes vacíos teórico- conceptuales, se desconoce la problemática de la profesión, y se piensa que con el sólo hecho de ignorar tal crisis, que con el sólo hecho de decir que eso no me pertenece, ya con eso todo está bien, que no hay crisis y que si la hay es de los demás.

Es por ello que cuando se trata de un trabajo de investigación, que incida directamente con la problemática de la profesión, se debe acudir a las tres o cuatro cabezas visibles de la misma, y tratar de obtener

los más y mejores resultados posibles.

El diagnóstico que se puede extractar de toda la información recogida, debe concluir en eso mismo que se ha venido planteando, y es que la profesión está en crisis, y lo más grave, es que sus mismos profesionales no lo quieren ver así.

La profesión está ávida de investigación y desarrollo.

A la profesión y al contador público, hay que ubicarlo en el sitial que reclama de él, la sociedad en general.

No puede ser posible que después de varios decenios de debate sobre la ley marco de la contaduría pública, se haya expedido una ley tan llena de vacíos y contrariedades, como lo es la ley 43 de 1.990, complementaria a la ley 145 de 1.960.

No es el hecho de que por ser un país relativamente nuevo, de que la profesión de la contaduría, en Colombia sea nueva, no por ello debemos entregarnos totalmente a los lineamentos e imposiciones que nos llegan de afuera, sin antes entrar a analizar el contenido de tales leyes y lineamentos, y mirar en que forma se ajustan a nuestras necesidades y a nuestras normas legales.

No con esto se quiere desconocer los desarrollos y avances tecnológicos extranjeros, no, por cuanto ello sería también el desconocer e ignorar aquellos países, donde sí han logrado hacer de la contaduría pública, una verdadera ciencia que aporta y decide sobre los procesos y desarrollos de tales economías, y donde verdaderamente han hecho de la contaduría pública una necesidad social, mas no un requerimiento de ley.

Acá, no se trata de criticar y destruir lo que ya está hecho, y que bien o mal ahí está andando; acá, lo que se quiere hacer es un llamado de reflexión a toda la profesión en general, sobre lo importante que es hacerles entender, a los dueños de empresa, a los organismos estatales y al mismo estado, que acá también la contaduría pública es importante y necesaria, que toda sus actividades desarrolladas de forma honesta, eficaz e idónea, por parte de sus profesionales, serán las bases específicas sobre las cuales se edifiquen los grandes procesos de avanzada, que permitan el desarrollo integral de nuestra economía.

Es deber de la profesión, mostrar y darle a entender a la comunidad en general, que son los contadores públicos, los que tienen toda la formación profesional necesaria, y portadores de todos los conocimientos técnico-contables,

para garantizar los buenos manejos de los recursos del tesoro nacional.

Demostrar, que en la universidad no sólo se enseña a construir información contable, sino que además se inculca la ética y la moral profesional, elementos pilares que garantizan la honestidad y el comportamiento humano.

No puede ser posible que se concluya alegremente, que la Revisoría Fiscal se debe llevar a cabo por medio de ciertos procedimientos y normas, muy ajenas a ella; por el sólo hecho de no existir unos procedimientos de Revisoría Fiscal totalmente instituidos; cuando se sabe a ciencia cierta que tales procedimientos existen, que lo que ha hecho falta es voluntad política para entrar a analizarlos e institucionalizarlos.

Del trabajo de la Revisoría Fiscal se acepta que es más amplio, permanente, integral y oportuno, y por ende se acepta también, el hecho de que deben existir unos procedimientos complementarios, unos programas adicionales a los procedimientos de aceptación mundial, (N.A.G.A.), para hacer de la Revisoría Fiscal la verdadera actividad profesional, aquella que siendo desarrollada con eficacia, responsabilidad e idoneidad

sea el aval y la garantía para la inversión y el ahorro privado, garantizando el desarrollo armónico y equitativo del país.

De la misma forma, con los informes del Revisor Fiscal, se acepta que debe llevar un contenido más amplio, aunque la justificación que se da, no es la más adecuada, por cuanto se mira el informe como algo puramente de ley, es decir, se dice que su contenido debe ser más amplio, pero sólo para ajustarlo a la norma.

Incluso se dice que no importa tanto lo que se diga, como sí, el cómo se hace.

Ante lo cual se considera que el contenido del informe del Revisor Fiscal, no debe ser más amplio y detallado, sólo porque así lo exige la ley; no, además de ello, es por cuanto los informes y dictámenes son el resultado de todo un proceso de fiscalización y control permanente sobre todas las áreas en que desarrolla el objeto social la respectiva compañía, lo cual debe quedar lo suficientemente detallado.

Su contenido no es sólo financiero, además debe cubrir aspectos operativos, sociales, administrativos y legales.

Ahora, que su contenido no es tan importante como sí lo es el trabajo realizado, también es una posición equivocada, por cuanto ambos aspectos son igualmente importantes, tanto lo que se hace y cómo se hace, como lo que se dice y cómo se dice.

No olvidemos que muchos de los grandes fraudes cometidos en empresas transnacionales, siempre han encontrado a sus más fieles cómplices, en los términos utilizados en las informaciones de final de ejercicio.

En síntesis y como contrapartida a toda la problemática y crisis actual, existen cosas muy favorables para salir adelante.

El mismo hecho de ser una profesión relativamente nueva, lleva a pensar que está en proceso de formación, para lo cual hay que tener el cuidado de no caer en los vicios y desaciertos de que han sido víctimas muchas otras actividades.

Todo está por hacer, y se va a lograr, no con un simple abajo o arriba, ni con el facilismo que nos ha venido caracterizando, dejando que los demás piensen y actúen por nosotros.

Hay necesidad de emprender una campaña desde todos los rincones, desde cualquier punto, es decir, desde la misma casa, la escuela, la universidad, la empresa, en fin, en todo lugar y en todo momento, vamos a tratar de identificar a la profesión y más que eso a convertirla útil y necesaria para la empresa, el estado, la comunidad misma, en fin, para el desarrollo integral de toda la economía.

El cómo se vaya a obtener, no es fácil ni sencillo, es con esfuerzo, entrega y sacrificio. Se obtendrá por medio de la investigación y el trabajo continuo.

Se hará manifiesto civilizadamente a los directivos y educadores, el descontento sobre la forma como se está sacando al profesional de la contaduría.

Se propenderá porque exista unificación de criterios en todas las universidades, sean públicas o privadas, en cuanto a los pénsum desarrollados, y específicamente en aquellas áreas esenciales de la contaduría pública: llámese, contabilidades, auditorías, sistemas, idiomas, áreas sociales, ciencias pública y privadas, ciencias de formación profesional y una muy especial y que atañe a nuestro proyecto: La Revisoría Fiscal, por cuanto de ahí mismo nace la batalla que tendremos que dar por la

defensa y honra de la bien llamada actividad pilar de la contaduría pública, como lo es la Revisoría Fiscal.

Propender para que los profesionales de la contaduría, aspiren a cosas grandes; borrándole de la mente al estudiante de la contaduria, que su meta final es sólo poder llegar a ser el contador general de su empresa.

Se aspirará a los mandos de control, a las presidencias de las empresas.

Se crearán empresas de asesorías con una cobertura nacional e internacional, y no solo a centrarnos en nuestro barrio o zona de residencia.

Cuando todos despertemos del letargo característico, cuando todos veamos a la profesión muy por encima del insignificativo lucro obtenido por los servicios prestados, cuando todos comprendamos que estamos para el servicio de la profesión y no la profesión para nuestro servicio; ahí en ese momento se le habrá encontrado el verdadero significado a la contaduría y se le habrá ubicado en el sitial que la sociedad pide a gritos enteros de la misma.

6. PROPUESTA, ELABORACION DE UNA OPCION

Ya han sido expuestos todos los aciertos y desaciertos conque cuenta la normatividad legal en lo que respecta al contenido del informe del Revisor Fiscal de final de ejercicio ante la asamblea general de accionistas, de acuerdo a lo estipulado en los Art. 208 y 209 del C.Cio, y demás disposiciones que legislan sobre la materia.

Se han efectuado diferentes análisis al respecto; de qué términos se ajustan o cuáles no.

Se ha discutido sobre la forma en que se debe redactar, buscando con ello, hacer de dichos informes el verdadero instrumento o herramienta de trabajo, portadora de un sinnúmero de verdaderas guías y verdaderos soportes para sus usuarios.

Por otro lado se ha hecho caer aún en cuenta de la poca o casi nada importancia que le están dando los mismos Revisores Fiscales a la elaboración de tales informes.

Los informes más que en un documento portador y garante de verdadera información, se han convertido en un requisito más, para lo cual sólo se debe tener muy en cuenta la fecha de su expedición, ya que su contenido es prácticamente idéntico al del ejercicio anterior.

Existen actualmente tres(3), modelos o prototipos, que contienen los lineamentos a seguir para la redacción de tales informes, a saber.

Por un lado se encuentra los preceptos contemplados en los Art. 208 y 209 del C.Cclo, que como ya ha quedado muy en claro es la gran base, para la redacción.

Todo lo allí contenido, es la solicitud expresa, para que el respectivo funcionario informe y dictamine sobre todas y cada una de las funciones que le han sido encomendadas en el momento de asumir el cargo como órgano revisor y de control.

Presenta ciertos tropiezos, respecto a la presentación, en cuanto; qué, son asuntos materia de informe, y qué, son asuntos materia de dictamen, es decir, los presenta simultáneamente, lo cual no permite ver la claridad específica, sobre lo que se está informando y lo que se está dictaminando, ocasionando confusión para sus

lectores o usuarios.

Como un segundo modelo, aunque más que eso se trata es de una recomendación, se encuentra la circular conjunta SS 005 SB 076 - CNV 015 de Septiembre de 1989, la cual valga decirlo, ha sido una gran fuente de información para el presente proyecto.

En ella se recalca importancia que tiene para el desarrollo armónico y equitativo de la economía del país, el hecho de que se realicen las prácticas de Revisoría Fiscal de una forma idónea, honesta y con responsabilidad, brindándole como es muy bien conocido, el aval y respaldo de parte de tales entidades para todos aquellos funcionarios que cumplan eficazmente con sus funciones.

En lo que respecta con los informes hace una distinción muy importante entre lo que debe ser materia de informe y materia de dictamen, consideración ésta, que es muy apropiada por cuanto se logra dar una mayor claridad a temas tan importantes que son muy propios a un dictamen y otros que son muy propios a un informe.

Hace una aclaración muy expresa en lo que respecta a la utilización de ciertos términos en el Informe del Revisor

Fiscal, y que por ende no se ajustan a las facultades y requerimientos con que cuenta y debe cumplir una Revisoría Fiscal.

Como un tercer prototipo o modelo, se encuentran los modelos de informe que son estructurados y desarrollados el IAPC.(Comité Internacional de Prácticas de Auditoría.), y que poco a poco se han venido ajustando al informe recomendado y exigido para una Revisoría Fiscal.

Este tipo de modelo de informe ha sido tema de controversia entre los estudiosos de la profesión.

Goza de innumerables simpatizantes, y más específicamente quienes se hallen vinculados de una u otra forma con las grandes firmas multinacionales de Auditoría; pero a su vez también tiene sus detractores, basados muy específicamente en la utilización de ciertos términos que son un tanto evasivos y por tanto limitan el alcance y la responsabilidad en lo que se esta dictaminando, y por ende tratan de menoscabar y menospreciar la cobertura con que cuenta la Revisoría Fiscal dentro de la sociedad y como es lógico dentro del sistema de control y vigilancia.

A lo largo de todo el proceso de investigación que ha

conllevado al desarrollo del presente proyecto se ha tenido la oportunidad de cuestionar, analizar y juzgar todos y cada uno de los términos y textos utilizados por los anteriores modelos.

También se han efectuado un sinnúmero de entrevistas y encuestas en diferentes regiones del país, y con destacados representantes de la profesión y demás interesados en el área investigativa de la Contaduría Pública, lo cual ha dado una base más que razonable, para entrar a proponer, talvés no un nuevo modelo de informe estandarizado, pero si, un reordenamiento de todos esos términos que se quiere que contenga el informe, de forma tal, que se convierta dicho informe en algo más ágil, explícito y práctico.

Que llegue de una forma clara y concisa, al accionista, al inversionista, al proveedor, al estado, en fin, a todo aquel que lo considere necesario.

A su vez también se busca que haya interés y dedicación por parte del mismo Revisor Fiscal para la elaboración del mismo.

Que exista conciencia, que lo que se trata es de aportar una herramienta más al conglomerado de la Asamblea

General de accionistas, buscando ser el verdadero canal de información entre la parte administrativa y los respectivos socios, y que sea mediante tales informes, la oportunidad de evaluar toda su gestión desarrollada durante el período revisado.

No es del interés de los autores del actual proyecto el entrar a sesgar la investigación en determinada teoría, o en determinado esquema, por tanto se ha considerado prudente, el reagrupar las bondades que ofrece cada modelo, y así poder entrar a conjugar en un sólo idioma todo el contenido de los citados informes, ante lo cual se propone.

Inicialmente se considera que los asuntos que son materia del dictamen, efectivamente deber ser muy independientes a los asuntos que son materia del informe, tal como lo propone la circular conjunta, por cuanto se le da una mayor claridad y agilidad, logrando con ello que el usuario, concluya rápidamente, sobre que se le está informando y sobre que se le está dictaminando.

6.1. EL INFORME

En el informe, deben quedar consignados de una forma muy clara, todos aquellos asuntos que tienen una relación

directa con la administración de los negocios sociales y la operatividad de la respectiva sociedad.

Al finalizar cada párrafo o cada asunto, que sea materia de informe o materia de dictamen, habrá espacio para insertar unas ***NOTAS ACLARATORIAS****, un tanto parecidas a las notas a los estados financieros, pero que en este caso, se llamarán,* ***NOTAS ACLARATORIAS*** *A LOS INFORMES Y* ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL DICTAMEN.*

-EL PORQUE DE TALES NOTAS Y SU FUNCION

En el informe y el dictamen, suele decirse, que se deben utilizar ciertos términos, de forma tal que se agrupe en pocas palabras, todo el trabajo realizado en el año o periodo contable.

Entonces, la razón de ser de esa ***NOTA ACLARATORIA****, es eso mismo; que el respectivo funcionario que está informando o que está dictaminando, pueda salirse del esquema estandarizado del informe o del dictamen, y entre a mencionar todo aquello, que considera necesario hacer el comentario, para que lo conozca el conglomerado de la asamblea general.*

El objetivo primordial de la ***NOTA ACLARATORIA****, es de que*

haya novedad en el informe, que no sean los ocho o diez, renglones, redactados mecánicamente, pero que dejan muchas inquietudes e incógnitas, en cuanto al cómo y porqué de las operaciones realizadas.

La NOTAS, no siempre serán el producto, o no siempre darán como resultado, de algo negativo, no; por cuanto habrán circunstancias en que habiéndose dado todas las cosas, dentro del marco legal, a su vez el Revisor Fiscal, quiere hacer una claridad más específica, en determinados asuntos.

En síntesis la ***NOTA ACLARATORIA*** *propuesta, debe llevar como objetivo central, el ser de utilidad al usuario del informe, y más específicamente a la asamblea general de accionistas, por cuanto encontrará en tal NOTA, de una forma muy detallada el comentario sobre todos aquellos asuntos que a juicio del Revisor Fiscal, deben ser del conocimiento del máximo órgano societario.*

La ***NOTA ACLARATORIA****, no es una salvedad. A diferencia de ella, tal como se dijo anteriormente, la NOTA, es útil al usuario del informe o el dictamen, en tanto que la salvedad es útil al Revisor Fiscal, por cuanto es sobre ella que en determinado momento, se apoyará el respectivo funcionario para salvar su responsabilidad, como producto*

de una objeción en el ejercicio de sus funciones, o bien por la incertidumbre existente sobre el finiquito de un determinado asunto, al cierre del período o ejercicio contable.

Ahora, hay que hacer la aclaración, que una de tales NOTAS AL INFORME, en un momento determinado pueden llegar a afectar la opinión final del dictamen, y veamos porqué:

En el dictamen final, están contenidos primordialmente, todos aquellos aspectos que tienen su relación, de una u otra forma, con el campo económico y financiero de la respectiva sociedad, y por ende todas aquellas irregularidades o desaciertos cometidos, en cada uno de los asuntos que son materia de dictamen, y dependiendo de su significancia, darán para una salvedad, una abstención o una negación de opinión.

Pero a su vez cada una de esas irregularidades o desaciertos, podrán estar muy relacionadas con similares irregularidades, cometidas en los asuntos que son materia de informe.

Ejemplo:
El no haber podido obtener todas las informaciones para desarrollar sus funciones, y dependiendo del área, en la

cual haya sido objetado el Revisor Fiscal, para el conocimiento oportuno; de hecho deberá verse afectada su opinión final, y entonces, ya no estaríamos hablando, sólo de una **NOTA ACLARATORIA** AL INFORME, sino que a su vez, ésta nota comentada, deberá hacer la aclaración específica, a la salvedad, a la abstención o, a la negación de opinión, lo cual estará redactado de una forma muy independiente en la redacción del dictamen.

En cuanto al contenido de los informes del Revisor Fiscal, son múltiples los usuarios, y a su vez, son múltiples y variados los intereses en esa información.

Se tiene entonces, que el Revisor Fiscal, deberá tratar de satisfacer independientemente a cada uno de esos usuarios, por cuanto, esa es una de las razones de ser de dichos informes, satisfacer en cuanto a información a todos los interesados, y que sea mediante tales informaciones que se logren hacer las proyecciones y la toma de decisiones.

Siendo así, se tiene, que no todos los usuarios de los informes del Revisor Fiscal se interesan únicamente por la situación económica y financiera de la empresa.

Algunos desearán con más interés una información

detallada sobre los actos de los administradores, y no sólo que se les diga, que sí, que efectivamente los actos de los administradores se ajustan a los estatutos e instrucciones de la asamblea, y es entonces mediante tales NOTAS, que el Revisor Fiscal va a satisfacer tales inquietudes.

Habrá otros interesados en las medidas de control interno existentes, y esperan no solo a que se les diga, que efectivamente las medidas de control interno existen y se han aplicado, a su vez esperan obtener información más en detalle sobre dichos asuntos, en cuanto a posibles aclaraciones o recomendaciones hechas por el órgano revisor y que no han sido acatadas, o llegado el caso desean saber más en detalle para poder entrar a proponer en el desarrollo de la asamblea, las posibles medidas que deban tomarse.

Otros centran su interés en los procedimientos de Revisoría Fiscal aplicados durante el ejercicio, y no sólo se conforman con que se les diga, que efectivamente se aplicaron los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoria de cuentas, sino que se les expliquen en detalle, cuales se aplicaron, cuales no y por qué.

Otros se interesarán más por las operaciones realizadas, o por la forma como se lleva y se conserva la correspondencia, el libro de actas y de registro de acciones, y por ende también esperan a que se les informen en detalle sobre esos asuntos, y no simple y llanamente a que les diga un "sí" o un "no".

Como se puede apreciar, en cuanto a los asuntos materia de informe, todos son igualmente importantes.

No se puede concluir muy alegremente que lo que sucede es, que al Revisor Fiscal, se le exige a que informe sobre cuestiones muy rutinarias.

Todo es igualmente muy importante. Así como es importante el mensajero como el gerente de la compañía; por cuanto si el primero no lleva la información a tiempo, la empresa es la que está incumpliendo un compromiso.

De igual forma, el más mínimo detalle ocurrido en forma irregular en cada uno de los asuntos que son materia del informe, así también afectarán en buena forma los resultados finales.

Existe un aspecto muy significativo, y es el relacionado

con los procedimientos de Revisoría, que han sido aplicados, y acá, talvéz nos salgamos un tanto del tema, pero vale hacer la aclaración.

Ultimamente se viene diciendo, que tal asunto ya está lo suficientemente arreglado, que el único problema existente es de semántica, de interpretación, pero que en el fondo las normas de auditoría generalmente aceptadas son idénticas a los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

Es bueno hacer el comentario, que durante el proceso investigativo que ha conllevado el actual proyecto, se dio la oportunidad de realizar una cantidad de entrevistas y encuestas a muchos representantes de la profesión, así como también a dignos representantes de las entidades de control y vigilancia estatal.

Tocando el punto relacionado con los procedimientos de Revisoría Fiscal, después de varios cuestionamientos al asunto, se llegaba a la conclusión, de que en realidad la Revisoría Fiscal es más compleja, integral, profunda y permanente, lo cual también conlleva a que deben existir unos procedimientos o pruebas a aplicar o a realizar (a parte de los aconsejados por las normas de Auditoría), para hacer que la Revisoría Fiscal se ajuste a las

exigencias de la norma mercantil Colombiana.

Incluso alguien llegó a afirmar, que efectivamente las normas de auditoría deben considerarse como parte complementaria de los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

Palabras más, palabras menos, se concluía que hay tres factores muy valederos, que llevan a que las prácticas de Revisoría Fiscal deban hacerse con base en las normas de auditoria, y tales son:

- *Existencia de procedimientos mundialmente aceptados.*
- *Las normas de auditoría han sido incluidas en la ley 43 del 90, con el compromiso de que el contador público, se sujete a ellas para realizar su trabajo.*
- *Ausencia de procedimientos de Revisoría Fiscal.*

Ante lo cual los autores del proyecto argumentan:

La falla no es por la existencia de los procedimientos mundialmente aceptados; por cuanto ellos mismos lo dicen "ACEPTADOS", mas no decretados, es decir, se pueden aceptar como guías, pero a su vez habrá que ajustarlos de acuerdo a las necesidades de la norma en cada país. Lo otro es que efectivamente son aceptados pero para

desarrollar las prácticas de auditoría externa.

En cuanto a que las normas de auditoría fueron incluidas dentro de la ley 43/90.

Las normas de auditoría, sí efectivamente están ahí, en el capítulo II, Art. 8, literal 2º, pero por ninguna parte dice que tal profesional, deberá aplicar dichas normas en todas las actividades que desarrolle como contador público, y que están contenidas en el Art. 2, de la citada norma, entre las cuales se halla la Revisoría Fiscal.

No hay que generalizar, sino vayamos al caso del abogado. Su profesión es ser abogado, pero a su vez se especializará en alguna de las ramas del derecho, y cada una de ellas deberá actuar con sujeción a las normas propias de su especialidad.

Es el mismo caso para el contador público, su profesión es ser contador, pero puede desempeñarse en varias ramas, es decir, si actúa como contador general, deberá tener en cuenta todas las normas generales para actuar como tal. si es auditor externo, deberá actuar con sujeción a las normas de auditoría, y si es Revisor Fiscal, también de hecho deberá actuar con sujeción a los procedimientos de

interventoría de cuentas, y valga la oportunidad para explicar el tercer evento planteado inicialmente.

La pregunta es, cuáles son y dónde están, tales procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas?.

Pues valga decirlo, que si están y existen, y se titulan "PROCEDIMIENTOS DE REVISORIA FISCAL", que acá los asumimos como sinónimos de los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas.

Fueron presentados como proyecto de grado por estudiantes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma de Bucaramanga, en el año de 1989, bajo la dirección del C.P., Oscar H. Torres, y que han tenido cabida en varios eventos de talla nacional.

Lo que ha faltado es voluntad política por parte de los representantes de los organismos estatales, y entrar a analizarlos detenidamente para tratar de darles vida jurídica, que aunque independientemente de su vida legal, bien podría tomarsen y llamarsen "PROCEDIMIENTOS DE REVISORIA FISCAL GENERALMENTE ACEPTADOS EN COLOMEIA".

6.2. EL DICTAMEN

En el dictamen es donde tiene cabida la opinión personal a que ha llegado el Revisor Fiscal producto de la confianza que ha depositado en los estados financieros, que han sido elaborados por la administración de la empresa, confianza a la cual ha llegado por medio de la fiscalización y control de una forma permanente y oportuna, durante todo el período de revisión.

Tal como ha quedado anteriormente en la redacción del informe, es de esperarse, que cualquier objeción, inconveniencia, salvedad o incertidumbre manifestada, ante lo cual el Revisor Fiscal considere que su significancia es tal, y que trae consigo un efecto negativo en los estados financieros, deberá quedar nuevamente plasmado en este espacio, así, los asuntos que son materia de dictamen se hayan cumplido eficazmente.

De antemano hay que aclarar que en el párrafo de alcance, tratándose del dictamen producto del desarrollo de una Revisoría Fiscal, llevada a cabo durante todo un período de revisión, no se debe mencionar el término "HEMOS EXAMINADO EL BALANCE GENERAL DE LA COMPAÑIA, A 31 DE DICIEMBRE DE 19XX, Y DEMAS ESTADOS FINANCIEROS", no, por cuanto el respectivo término, se refiere es

específicamente al análisis efectuado a los estados financieros, como producto de una Auditoría de estados financieros, por cuanto para ello es que se ha contratado dicha Auditoria, para examinar uno o todos los estados financieros, de acuerdo al contrato de servicios, y con base en ello, deberá sustentar su dictamen, sobre la razonabilidad del mismo.

En tanto que para la Revisoría Fiscal, ésta, la de dictaminar sobre la fidelidad de los estados financieros, es una sola de sus tantas funciones, y más específicamente la del literal 7º del Art. 207, relativo a las funciones de dicho funcionario, las cuales deberá cumplir eficazmente durante todo el período.

El dictamen podrá estar sujeto a diferentes tipos de opinión, a saber:

- *Opinión limpia*
- *Opinión con salvedad*
- *Opinión adversa*
- *Negación de opinión*

Cuándo se dará una opinión limpia?.

Se dará cuando a consideración del Revisor Fiscal se ha cumplido a cabalidad con todos los preceptos legales y

estatutarios, en la marcha de los negocios sociales, y por su puesto tal circunstancia es claramente refleja en la elaboración de los estados financieros básicos, mediante el acatamiento de todas las normas técnico-contables y demás disposiciones legales.

Aunque se debe considerar el hecho de que no siempre una opinión limpia es producto del cumplimiento efectivo de todas y cada una de las normas legales.

Podrá darse el caso de que teniendo en cuenta que la desviación cometida por el incumplimiento de tal acto o norma, su significancia no amerita una salvedad sobre el estado financiero respectivo, lo cual sólo da para una mención por escrito, haciendo la obeervación de que tal circunstancia no afecta para nada la fidelidad del mismo.

Cuándo se da una opinión con salvedad?

La opinión con salvedad será el producto de diferentes circunstancias presentadas durante el período de revisión, y que a juicio del Revisor Fiscal han afectado el alcance del dictamen; tales como:

1º. Desviación de un principio de contabilidad.
2º. La no uniformidad en la aplicación de un principio de

contabilidad.

3º. Violación a un principio de contabilidad.

4º. La imposibilidad de aplicar ciertos procedimientos que según el Revisor Fiscal considera necesarios para la verificación de un determinado acto.

5º. Opinión basada en el trabajo de otro Revisor Fiscal.

6º. Restricción al alcance.

7º. Incertidumbre presentada ante el no finiquito de un determinado asunto relacionado con las operaciones sociales y demás actividades de la compañía.

La opinión con salvedad, de lógico también expresa la fidelidad del estado financiero salvo que hace una mención especifica a alguna circunstancia ocurrida con el ánimo de que sea acatada y corregida por la asamblea general; pero como se dijo, en ningún momento le quita fidelidad al estado financiero respectivo.

Cuándo se da una opinión adversa?.

La opinión adversa podrá estar sujeta a cada una de las situaciones anteriores que se dieron para la salvedad, pero con la diferencia que el efecto cualitativo y cuantitativo presentado en lo fidedigno de los estados financieros los han afectado de tal forma que no da para una salvedad, sino que da como resultado una opinión

adversa.

Ejem: Citemos el caso de una manufacturera y supóngase de que ha sido imposible la aplicación de ciertos procedimientos de Revisoría Fiscal necesarios para la determinación correcta del estado y valor de los inventarios, no podría decirse que todo el balance general es fidedigno, salvo que los inventarios no han sido técnicamente valorados y especificados, por cuanto es de suponerse que los inventarios son para la manufacturera como es el efectivo o los depósitos para una entidad financiera.

Es decir, como la opinión sobre la fidelidad del estado financiero, "es y debe ser", una opinión tan puramente personal, no se puede entrar a generalizar cómo, cuándo, y por qué se da X o Y opinión.

En cada caso o situación presentada, debe ser el criterio, el juicio, la idoneidad y capacidad del respectivo funcionario, quien con base en el análisis y estudio de significancia y materialidad de la respectiva cifra determinará si su opinión estará sujeta a una salvedad, o si por el contrario dará una opinión adversa, pero eso sí y ante todo comprometiéndose totalmente con lo que haya dictaminado.

La opinión adversa, inmediatamente especifica que el estado financiero no presenta fidedignamente la situación financiera de la empresa, producto del desacierto cometido y que es comentado dentro del cometido del dictamen.

En muchas ocasiones éstas circunstancias se logran subsanar en un término de tiempo relativamente corto, pero ya de antemano el Revisor Fiscal ha debido que manifestar tal opinión, como un medio de salvar responsabilidades para con futuras acciones mañosas sucedidas con o sin intención, practicadas por los cuerpos administrativos de la empresa.

Cuándo habrá negación de opinión?.

La negación o la abstención de opinión estará ligada a circunstancias procedimentales negativas ocurridas durante el período vigente, es decir, que no le ha sido posible desarrollar la Revisuria Fiscal de una forma integral permanente y oportuna, de forma tal, que le es imposible y antiético entrar a dictaminar sobre la fidelidad de los estados financieros.

Claro está, que la abstención de opinión también podrá ser producto de otras causales un tanto ajenas a la

colaboración de los órganos administrativos, tales como:

- Grandes pérdidas de la empresa por robos continuados, incendios e inundaciones, etc.
- Medidas económicas tomadas por los organismos rectores de la economía del país; entre otras.

Es importante hacer ver que en los tres últimos tipos de opinión el respectivo dictamen deberá contener párrafos anexos muy independientes, donde se ilustre claramente todos los motivos o causas que llevaron al Revisor Fiscal a tomar tal decisión sobre la fidelidad del estado financiero.

Igual situación a la que sucede con los asuntos que son materia de informe; en el dictamen, también habrá espacio, para ampliar más los comentarios, sobre el asunto que esté en mención, y se hará por medio de las ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL DICTAMEN.*

El fin de tales NOTAS, es similar al de las ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME,es decir, que el funcionario que está dictaminando, se salga del esquema estandarizado, para entrar a comentar libremente, todo aquello que ha ido observando durante el período de revisión, y que a su juicio considera, que debe poner lo en conocimiento de la*

asamblea general, logrando con ellas, que el dictamen preste una mayor utilidad al usuario del mismo, que encuentre allí una información válida y competente de forma tal, que sea la verdadera herramienta que permita la toma de decisiones.

De esta forma, también si se quiere, se le puede dar una mayor privacidad, a determinados asuntos internos de la compañía, y que por ende su divulgación pública, pueda ocasionar tropiezos para el normal funcionamiento de la empresa.

Es decir, que tales notas formarán parte del dictamen, y serán conocidas por la asamblea general, pero irán de forma independiente, al informe final presentado por el Revisor Fiscal.

Hay muchos comentarios que se pueden hacer, no solo a los estados financieros, pero que en la actualidad, no se están haciendo, y es por eso mismo; por cuanto los informes se han enmarcado y se han esquematizado tanto, que el funcionario, no ve la forma, como pueda expresar tales hechos.

La norma comercial, le dice al Revisor Fiscal, que su informe y su dictamen, debe tratar como "MINIMO", tales

y tales asuntos, pero nunca le ha dicho que no pueda descentralizarse de tales marcos, y entrar a argumentar sus informes mediante comentarios alusivos.

Esa esquematización ha llevado a que se tome el informe del Revisor Fiscal, como algo puramente de ley, y poco a poco está llevando al mismo funcionario a perderle interés y restarle importancia a informes de final de ejercicio, olvidándose de que una de las razones de ser de tales informes, consiste en la oportunidad brindada para que se dirija a la asamblea general y les explique en detalle todo lo ocurrido durante la revisión.

Tal como se dijo en los asuntos del informe, al Revisor Fiscal se le olvida que sus informaciones deben satisfacer muchas inquietudes e intereses, y no sólo en cuanto si el balance general es fidedigno, o el estado de pérdidas y ganancias es el resultado de las operaciones.

Debe haber algo más fundamental que comente ese Revisor Fiscal que permitan que se hagan las proyecciones y que se cuestionen sobre que alternativa es la más conveniente para la empresa, de acuerdo a lo documentado por el Revisor Fiscal.

Se está perdiendo la esencia de la profesión del

contador, el cual, mediante sus informes o recomendaciones, sea en el cargo que sea, debe permitir que se hagan las proyecciones más acertadas para el desarrollo de la compañía.

En el caso específico de la Revisoría Fiscal, mucho se ha hablado en el presente proyecto, que su razón de ser más que correctiva es la preventiva, y lo es así, no sólo para evitar fraudes o cohechos en los manejos administrativos; lo es y lo debe ser en todos los campos, financiero, social, operativo, administrativo, legal, y respecto a cada uno de ellos tiene la oportunidad de manifestarlo mediante sus informes y dictámenes de final de ejercicio.

Es por todo lo anteriormente comentado, que el resultado final del actual proyecto no puede ni debe considerarse como un modelo.

Es como se dijo inicialmente, retomar todos aquellos aspectos que son materia de informe o materia de dictamen, y que el Revisor Fiscal los tenga en cuenta como un derrotero, que le vaya indicando como ir encuadrando y redactando su informe final, y ante todo dándole el verdadero sentido y la importancia que trae consigo el significado de cada párrafo en mención.

Igual situación a la presentada con los asuntos de informe, de la misma forma, acá son igualmente importantes todos los asuntos materia de dictamen.

Es decir, no se puede llevar al usuario del dictamen a que simplemente se dirija al párrafo donde se le dice que el balance general presenta en forma fidedigna la situación financiera de la empresa.

No se puede desconocer la importancia que tienen los dos párrafos anteriores, o sea en cuanto a las normas legales y de contabilidad aplicadas, y en cuanto a la forma como se han traspasado los saldos de los libros a los respectivos estados financieros.

Hay algo que se ha venido reconendando durante el desarrollo del actual estudio, y es relacionado, a que el Revisor Fiscal antes de entrar a informar o antes de entrar a dictaminar, ante todo debe tener un conocimiento muy en claro sobre que es lo que significa el contenido de cada párrafo; y es algo que quedó lo suficientemente esclarecido en el análisis hecho a cada uno de los literales que conforman los artículos citados, es decir, Art. 208 y 209 de la normatividad comercial.

En dicho análisis, fueron tocados uno a uno los términos

utilizados en el informe y en el dictamen. Se hizo bastante énfasis en su alcance, significado y utilidad; y todo con un único objetivo, y es el de que el Revisor Fiscal se haga a una idea clara, sobre la importancia de dichos informes, y más que eso, sobre la responsabilidad que tiene para con lo informado y lo dictaminado.

Hay un último punto, que es también de gran importancia, y es relacionado con las reservas que tenga el Revisor Fiscal para con la fidelidad de los estados financieros.

Este es otro de los aspectos que marcan la diferencia entre el dictamen expedido por el Revisor Fiscal y el dictamen expedido por el Auditor Externo; y veamos el por qué de tal apreciación.

El resultado final de la Auditoría Externa, descansa sobre el informe que se da sobre la razonabilidad del estado financiero, de ahí, que cualquier reserva que tenga el respectivo auditor sobre las cuentas de los Estados Financieros, inmediatamente afectará la opinión final sobre los resultados obtenidos.

En tanto que para el Revisor Fiscal, no es tan genérica tal apreciación, y veamos:

El resultado final de la Revisoria Fiscal, no descansa sobre un informe; y es más en Revisoria Fiscal, no puede hablarse de resultados finales, por cuanto ella nunca se detiene, es permanente, de ahí que su base específica sea eso, "CONTROL", y el control siempre será permanente.

Retomando el comentario inicial, el informe para el Revisor Fiscal es una de sus funciones, y que ya han sido analizadas.

Es por ello, que reagrupando todas sus funciones, se pude conceptuar que su labor no es sólo financiera, sino que cubre los demás campos en que se desarrollo el objeto social de la empresa.

De ahí, que sus informes no son sólo sobre estados financieros, además cubre aspectos tales como: actos de los administradores, medidas de control interno, operaciones desarrolladas, procedimientos aplicados, normas contables y legales aplicadas, entre otras; y en cada uno de esos aspectos pueden darse circunstancias anómalas, que limitan al Revisor Fiscal a dar una opinión limpia sobre cada uno de esos asuntos, pero ello no quiere decir que tenga que afectar la opinión final.

Es decir, si ha habido una falla en el control interno,

un acto administrativo ilegal, una mala información recibida; no siempre, (aunque puede darse, dependiendo de la irregularidad), afectará la opinión: siempre y cuando el respectivo estado financiero sepa absolver tal irregularidad.

De lo anteriormente comentado también radica la importancia de las ***NOTAS ACLARATORIAS****, por cuanto existe la posibilidad de expresar que efectivamente el estado financiero es fidedigno, es el resultado de las operaciones desarrolladas; pero a su vez le permite expresar todos aquellos comentarios referentes a cada uno de los asuntos tratados.*

Es decir, que así como no siempre un dictamen limpio es el producto del cumplimiento efectivo de la normatividad; así también, no siempre que se dé una salvedad, quiere decir que ésta va a limitar la opinión final.

Cómo es la forma de presentación

Ante todo se quiere dejar muy en claro, que no es la intención de los autores del proyecto, entrar a sugerir X o Y presentación; por cuanto se tiene conocimiento e identidad con la idea, en cuanto que tratándose de informes y dictámenes productos de una Revisoría Fiscal,

jamás se podrán estandarizar esquemas o modelos a seguir.

Toda empresa tendrá sus necesidades propias, y por ende todo accionista y usuario de la información tendrá sus preferencias; y es a ellos, que el respectivo Revisor Fiscal debe satisfacer, por cuanto es para ellos que está trabajando y es a ellos a quienes les presentará la información, y son ellos los que van a tomar las decisiones sobre lo informado por el funcionario.

Acá, tan sólo se recomienda a que el Revisor Fiscal tenga muy en cuenta ciertos asuntos que deben contener el informe y ciertos asuntos que debe contener el dictamen.

Lo anterior, por dos aspectos esenciales:

Como primero, para identificar a la Revisoría Fiscal y hacer que ésta cumpla con lo preceptuado por la ley.

Y como segunda medida, y talvés la más importante, para hacer de la Revisoría Fiscal la labor social a que ha sido llamada a desempeñar, de forma tal que sus informes finales, sean el producto de una labor cumplida con eficiencia, honestidad e idoneidad, y hacer de ella el aval que garantice la eficacia y responsabilidad en todos los manejos de los recursos, del ahorro privado y la

inversión, logrando así el desarrollo armónico y equitativo del país.

Para los asuntos que son materia de INFORME, e identificados con la aclaración hecha por la circular conjunta, en cuanto qué es materia de informe y qué es materia de dictamen, se tendría.

Hay que hacer la observación, que en los asuntos materia de informe, no se hablará de procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas, sino que se utiliza la expresión "PROCEDIMIENTOS DE REVISORIA FISCAL", por considerar los sinónimos con los anteriores.

Siendo así las cosas, y tratándose de un INFORME LIMPIO, se tendría:

BUCARAMANGA, XX DE 19XX

SEÑORES
ACCIONISTAS DE LA COMPAÑIA "ABC" S. A.

La siguiente información contendrá la redacción de todos y cada uno de los actos administrativos, que fueron necesarios para llevar a feliz término los negocios sociales, y que por ende tienen una incidencia en los

estados financieros de la respectiva sociedad; y contiene los siguientes asuntos.

1. He obtenido las informaciones necesarias para cumplir mis funciones.VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº1A. 2B. 3C.....NZ.*

2. 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.VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº 2A. 2B. 2C.....NZ.*

3. Si existen 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, VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº 3A. 3B. 3C.....NZ.*

4. En el curso de la revisión se ha seguido todos los procedimientos de Revisoría Fiscal, VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº 4A. 4B. 4C.....NZ.*

5. Las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea o Junta de Socios, VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº 5A. 5B. 5C...NZ.*

6. La correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de Actas y de Registro de Socios en su caso, se llevan y se conservan debidamente, VER ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME, Nº 6A. 6B. 6C.....N2.*

RESUMEN NOTAS ACLARATORIAS

AL INFORME

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº1A.*_____

_____

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº1B.*_____

_____

_____

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº1C.*_____

_____

_____

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº2A*_____

_____

_____

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº2B.*_____

_____

_____

NOTA ACLARATORIA *AL INFORME Nº2C.*_____

_____

_____

Y así sucesivamente, con todas las demás ***NOTAS***

ACLARATORIAS, *que desee hacer mención sobre todos los asuntos que han sido materia de informe.*

Como se puede observar, al final de cada párrafo se hace referencia a las ***NOTAS ACLARATORIAS***, *las cuales estarán ubicadas al final del informe, y donde el Revisor Fiscal comentará en detalle todo aquello que haya considerado prudente mencionar.*

Lo anterior tratándose de un INFORME LIMPIO. Pero si a juicio del Revisor Fiscal, ha estimado que la objeción a que fue sometido, la irregularidad cometida, la debilidad del control interno o la operación registrada; ameritan no sólo para que se haga el comentario; deberá recurrir a la reserva, y ya no se estaría hablando de una ***NOTA ACLARATORIA***, *sino de algo más significativo, como lo es la reserva, y por ende manifestar, si la misma afectará la opinión final sobre el estado financiero, ante lo cual, aparte de hacer mención en el contenido del informe, a su vez deberá manifestarlo en el dictamen final.*

EL DICTAMEN

Algo que se recomienda enfáticamente, es en el contenido del llamado párrafo de alcance.

Sea, que se redacte tal como está propuesto, o sea que se redacte de otra forma, siempre se deberá hacer énfasis, en que la Revisoría Fiscal, no es tan sólo el análisis a los respectivos estados financieros mencionados. Esta, la de dictaminar sobre los balances y demás estados financieros, es tan sólo una, de las tantas funciones asignadas, y ello debe quedar muy en claro en el citado párrafo.

Retomando lo de la circular conjunta, en cuanto a lo que es materia de dictamen, y tratándose de un DICTAMEN LIMPIO, se tiene:

BUCARAMANGA, MARZO de 19XX

SEÑORES

ACCIONISTAS DE LA CIA. "ABC" S.A.

La Revisoría Fiscal practicada en la Cia ABC. S.A., que cierra a la fecha de 31 de Diciembre de 19XX, contiene además el examen y análisis a los respectivos estados financieros, balance general, estado de ganancias y pérdidas, utilidades acumuladas y estado de cambio en la situación financiera por el año que termina en esa fecha; los cuales han sido diseñados y elaborados por la administración de la empresa; y contendrá los siguientes

asuntos:

1. La contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, VER ***NOTA ACLARATORIA*** *AL DICTAMEN, Nº 1A. 1B. 1C.....NZ.*

2. Los saldos de las cuentas del balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido fielmente tomados de los libros,VER ***NOTA ACLARATORIA*** *AL DICTAMEN,Nº 2A. 2B. 3C. .....NZ.*

3. El balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, VER ***NOTA ACLARATORIA*** *AL DICTAMEN, Nº 3A. 3B. 3C.....NZ.*

4. El estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones efectuadas en el período respectivo, VER ***NOTA ACLARATORIA****, Nº 4A. 4B. 4C. .....NZ.*

5. Reservas sobre la fidelidad de los estados financieros, VER ***NOTAS ACLARATORIAS****, Nº 5A. 5B. 5C. .....NZ.*

RESUMEN DE NOTAS ACLARATORIAS AL DICTAMEN

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº1A.*

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº1B.*

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº1C.*

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº2A.*

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº2B.*

***NOTA ACLARATORIA** AL DICTAMEN Nº2C.*

*Y así, sucesivamente con las demás **NOTAS ACLARATORIAS** AL DICTAMEN, que desee hacer mención sobre todos aquellos asuntos que han sido materia de dictamen.*

Igual situación a la ocurrida con el informe.

Es decir, se van tocando, uno a uno los párrafos

respectivos, y en cada uno de ellos se hará mención a las ***NOTAS ACLARATORIAS****, y que al final aparecerán detallladamente.*

Acá, en el dictamen se presenta una situación muy en particular, y es respecto, a que en el dictamen, debe hacerse mención a, NOTAS, RESERVAS, y a su vez, debe ir la OPINION PERSONAL,ha que ha llegado producto de su Revisoría Fiscal, practicada. Pero como lo dijimos anteriormente, no se trata de decirle al funcionario, que debe seguir cierto orden cronológico a tratar.

Será, él mismo, quien de acuerdo a su criterio y de acuerdo a todo lo detectado en su revisión, y por ende a la siginificancia y materialidad del asunto; lo que lo lleve a concluir cómo será su presentación.

Acá, de lo que se trata y se hace énfasis es, en que la información presentada debe ser lo más ágil, útil y oportuna posible; que sea válida y competente, fidedigna y confiable, y ante todo que haya responsabilidad con lo que se diga.

Entonces, si ha llegado a la conclusión, que su dictamen final es limpio,sin ninguna limitante en la opinión, podrá seguir el orden anterior de asuntos a tratar y al

final mencionará las notas que haya estimado relacionar.

Sí, su dictamen está sujeto a reservas, pero que de ninguna forma afectan la opinión; de igual manera se irá relacionando uno a uno los diferentes asuntos; e inclusive terminado el 4º párrafo, o sea el referente al estado de Pérdidas y Ganancias, podrá entrar a hacer el comentario de las NOTAS de los cuatro párrafos anteriores, y por último relacionará todas las reservas ha que haya lugar.

Ahora, si la reserva es más significativa, bien porque haya sido el producto de los asuntos de informe, o bien porque haya sido el producto de los asuntos de dictamen, y por ende tiene incidencia en opinión final; podrá ir redactando su dictamen, y al momento de dar la opinión, redactará un párrafo por separado, donde hace claridad que su opinión, estará sujeta a tales y tales reservas, por tales y tales asuntos; y al final mencionará las demás notas que desee poner en conocimiento.

Ahora, si la reserva es el producto de algo más grave, algo transcendental, lo cual con lleva a no opinar o a opinar negativamente: de igual forma relacionará el asunto, especificando si su opinión es adversa o se abstiene de opinar, y ante lo cual las notas o las

reservas tendrían muy poca validez, por cuanto con lo anterior se da por entendido que la respectiva empresa está en muy malas condiciones.

Todo lo anterior es a modo de sugerencia, de recomendación, por cuanto tal como se ha venido comentando, y ante lo cual se hace enfasis, que en últimas será el mismo Revisor Fiscal, quien diseñe, elabore y presente su información, de la forma que él considere es la más adecuada, pero ante todo estando atento a dar cumplimiento a todos los preceptos de ley, que en buena forma identifican, caracterizan y diferencian a la Revisoría Fiscal de las demás actividades.

7. ANALISIS DE LA PROPUESTA ANTE ALGUNA AGREMIACION O EVENTO DE COBERTURA NACIONAL.

En el desarrollo del proyecto se hizo énfasis en la crisis por la que ha venido pasando la profesión, prácticamente desde la expedición de su ley marco, cual fuera la ley 145/60, la cual vino a ser reformada mediante la adición hecha por la ley 43/90, hecho tal, que también está en entredicho, por cuanto aún se discute, si la ley 43/90, es reglamentaria o adicional a la ley 145/60.

Independiente de lo anterior, la realidad es esa; la profesión está en crisis.

Talvés no sea la única profesión que esté en crisis en Colombia, o en los países latinos. Desafortunadamente, nacimos y pertenecemos a unos países en proceso de desarrollo. El continente es relativamente nuevo, si se le compara con los demás, los cuales nos llevan muchos siglos de existencia y por ende de avances,

descubrimientos y de desarrollo, y nada de ello ha sido gratis, ni se ha conseguido de la noche a la mañana.

En los países latinos, las profesiones, las actividades la educación, las especialidades, los desarrollos, las mismas economías y todo cuanto se quiera enumerar, siempre estarán sujetas o siempre se irán perfeccionando y desarrollando con unos puntos de mira o bajo unos parámetros trazados por esos mismos continentes, que como ya se dijo, tienen a su haber una gran cantidad de siglos vividos y por ende desarrollados.

El campo específico de la educación, cual es el campo motor de todo desarrollo económico, cultural, político y social, no podría escapar a la anterior apreciación. Tal asunto se ve reflejado en los lineamentos que orientan la educación en éstos países, lo cual se aprecia en los textos guías, en la preparación misma del estudiante, del profesional, y en tal medida nos formamos y con base en tal medida se van ejerciendo los gobiernos.

Todo es un proceso de formación, y todo ello talvés continúe por muchos años.

Lo anterior tiene su razón de ser, por algo muy sencillo y que en todo momento aflige y llena de angustia, es que

se pertenece a un continente pobre, de ahí que no existan los recursos económicos para llevar a cabo los grandes avances tenológicos, científicos e investigativos que identifican a pasos agigantados a los paises y continentes desarrollados.

Se dijo anteriormente que talvés sean muchos años más, por cuanto no será de toda la vida, y ello se está dando, aunque con mucha intermitencia, pero poco a poco se van gestando los procesos de desarrollo, de investigación, poco a poco van brotando los primeros frutos, talvés no de lo que se haya sembrado, pero sí producto de ese mismo estrés, de esa sobretención, del inconformismo represado durante siglos y siglos, pasando por diferentes clases de intervencionismo. Es decir, es más producto del desespero que ni de la misma voluntad.

Hay que aprovechas los nuevos vientos que soplan, aprovechar los procesos de cambio que se están gestando; las otrora superpotencias se van cayendo, buscando afanosamente el apoyo o la solidaridad de aquellos países pequeños.

Las cosas se están dando, los países en vía de desarrollo hacen esfuerzos infrahumanos para lograr su identidad.

Los primeros síntomas de investigación, aunque con mucho sacrificio y esfuerzo están aportando resultados; y talvés así se haga más corto el camino para llegar a la meta deseada.

La anterior introducción era necesario plantearla, aunque como se ve, es de una manera muy genérica, pero ello sirve en cierta medida como guía o patrón evaluador de los resultados obtenidos en la investigación y propuesta del actual proyecto.

Toda la problemática existente por la identificación de la Revisoría Fiscal ante la Auditoría Externa, ya fue lo suficientemente planteada.

En todo el proceso de investigación desarrollado por medio de las encuestas y entrevistas, se dieron muchas versiones encontradas, hubo análisis y debate; y todo ello está muy bien, por cuanto todo aquello que merece análisis y cuestionamiento, es por que tiene su valor.

Los autores y directores del proyecto, entienden y dan la razón, al hecho de que cuando se trata de investigar e identificar algo que es muy propio y nacional, por ende va a tener sus opositores; pero a toda esa situación se le debe sacar las cosas positivas, por cuanto se le ha

hecho caer en cuenta a la profesión en general, que hay deseos de someterla a grandes cambios y de hacer de ella algo útil y necesario.

Se tiene la certeza, que muchos de los que cuestionan y entorpecen los procesos investigativos, es producto de sus falencias y vacíos, en cuanto a conceptos y en cuanto a formación y preparación teórico profesional.

Hay otros que también cuestionan y debaten, pero lo hacen de una forma tal, que permite el debate limpio, y más aún, se hace caer en cuenta de la crisis que se planteaba inicialmente, pero a su vez hay identificación en que las cosas se lograrán poco a poco ,con mucha dedicación y entrega.

Las grandes reformas no se obtienen con simples gritos, con ideas empíricas que en nada benefician al engrandecimiento y desarrollo de la profesión.

Por ello para los autores del proyecto, es motivo de orgullo y satisfacción, pertenecer a la Universidad Santo Tomas de Aquino, seccional Bucaramanga, la cual se jacta de ser una de las abanderadas en el actual proceso investigativo, que se viene dando en todos los frentes que implique la presencia de la profesión, y

específicamente en temas de tanta trascendencia e importancia para la misma, como lo es la Revisoría Fiscal.

Por último, se quiere reseñar que el actual proyecto ha venido siendo objeto de múltiples participaciones en diferentes eventos que ha venido desarrollando la profesión, tanto a nivel regional como a nivel nacional.

- Congreso Regional de Estudiantes de Contaduría Pública, Seccional Nororiente, celebrado en Bucaramanga, en Octubre de 1.991, obteniendo un cupo para participar en el Congreso Nacional.

- Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública, celebrado en Medellín, en Marzo de 1.992, obteniendo unos resultados muy positivos.

- Publicación en la Revista de Circulación Nacional, del Colegio de Contadores Públicos, de la ponencia presentada en el congreso realizado en la ciudad de Bucaramanga.

Invitación a participar en el próximo Simposio de Revisoría Fiscal, a celebrarse en el mes de Agosto, de los corrientes, en la ciudad de Neiva.

8. CONCLUSIONES Y SUGERENCIAS

Analizados todos los términos que se encuentran consignados en los Artículos, 207, relativo a las funciones asignadas al Revisor Fiscal; y 208/209, relativos al contenido del informe y dictamen, que debe dar éste funcionario a la Asamblea General de Accionistas, como también todas sus demás informaciones, recomendaciones y aclaraciones, producto de su labor desempeñada, se encuentra que:

Al Revisor Fiscal, se le han asignado una cantidad de funciones y unas responsabilidades, que a su vez lo están facultando para que lleve a cabo el cumplimiento de sus deberes, mediante una vigilancia permanente e integral durante todo el período de su revisión, entendiéndose por integral, el cubrimiento de todas aquellas áreas, en que desarrolla el objeto social la respectiva compañía, es decir, los campos financiero, operativo, administrativo, social y legal.

Dentro de sus funciones existen unos términos muy específicos, que conllevan a que en lo posible, la función sea desempeñada personalmente, aún cuando existen ciertas excepciones, de acuerdo a la infraestructura de la empresa.

Otros términos, conlleva a que su función podrá delegarla en sus colaboradores, o bien valerse de los controles existentes, que también en buena medida, le ilustrarán de forma oportuna, sobre el acto comercial u operación llevada a cabo.

En cuanto al cerciorarse de las operaciones, celebradas a nombre o por cuenta de la sociedad, deberá en lo posible hacerlo mediante su presencia física, y especialmente en todas aquellas actividades empresariales de gran importancia, en cuanto a toma de decisiones.

El dar oportuna cuenta por escrito; siempre deberá estar atento, a que mediante tal información, se dé cumplimiento al objetivo principal en lo que respecta al control de la Revisoría Fiscal, es decir, en el tiempo, lugar y circunstancia conveniente, logrando con ello, que en el menor tiempo posible, el error sea detectado y corregido, la práctica dolosa o dañina suspendida y las denuncias y sanciones impuestas a su debido momento.

En cuanto a la colaboración con las entidades gubernamentales que ejercen la inspección y vigilancia de las compañías, ésta deberá entenderse, que es mediante la expedición oportuna de todas aquellas informaciones, producto de su control ejercido, y que a su juicio y criterio profesional, ha considerado prudente que tales entidades tengan conocimiento; además de todas aquellos informes que le son solicitados y muy especialmente los de resultados finales.

El impartir las instrucciones, solicitar informes y practicar las inspecciones, es lo que se puede llamar la parte especifica y esencial del órgano revisor dentro de la compañía, pues mediante tales facultades llevará a cabo de una forma eficaz y permanente, la gran mayoría de sus funciones; garantizando con ello la buena diligencia de la contabilidad, las actas de las reuniones de junta de socios y junta directiva, sobre la correspondencia y los comprobantes de las cuentas y todas aquellas medidas de conservación y seguridad, que de una u otra forma, garantizan la protección de los bienes de la sociedad o de los que tenga bajo su custodia; y demás valores sociales.

En cuanto al contenido y forma de presentación de los informes y dictámenes, deberá entenderse que están

adscritos a los preceptos legales, es decir los Artículos 208 y 209,específicamente; y demás disposiciones sobre la materia, consignadas en la normatividad comercial, tomándose tales preceptos, como los derroteros o lineamentos, sobre los cuales basará su información y dictamen.

Los informes del Revisor Fiscal, lejos de mirárseles como una solicitud de ley, deben ser ante todo la manifestación express, de forma detallada, del desarrollo de todos los negocios y operaciones sociales, llevadas por cuenta o a nombre de la sociedad, de los procedimientos de Revisoría Fiscal aplicados, de las informaciones obtenidas para ejercer en buena forma las funciones, sobre los actos administrativos, sobre las medidas de control interno existentes, sobre las operaciones registradas y sobre la forma como se lleva y se conserva la correspondencia de la sociedad, los libros de actas y de registro de acciones; entendiéndose con ello que está cubriendo campos vitales del desarrollo del objeto social, tales como: legal, operativo y administrativo.

Sus dictámenes sobre la fidelidad de los estados financieros tales como, el balance general, el estado de pérdidas y ganancias, entre otros, deberá ser la opinión

paramento personal, como resultado obtenido, producto de todo un seguimiento ejercido, impartiendo todas aquellas instrucciones que fueron necesarias para garantizar la buena diligencia en la contabilidad de acuerdo a las normas legales y a la técnica contable, y la toma de saldos; tocándose en éste aspecto, uno de los campos vitales para el desarrollo de la sociedad, cual es el campo financiero.

En síntesis los informes y dictámenes, son portadores de una información específica sobre todos aquellos aspectos relacionados con los campos de desarrollo de actividades de la compañía, es decir, administrativo, social, legal, operativo y financiero.

Es por todo lo anterior que tales informes y dictámenes expedidos, lejos de ser una solicitud de ley y lejos de ser el cumplimiento de otra de sus funciones, ante todo deben ser la forma como llega el Revisor Fiscal (a los accionistas, proveedores, entidades estatales de control y vigilancia, en fin a todos los usuarios de sus informes), con una cantidad de elementos válidos y fidedignos, garantes de credibilidad y confianza, haciendo de ellos la verdadera herramienta útil para la toma de decisiones.

Los términos utilizados en los informes y dictámenes del Revisor Fiscal, no deben dejar entre ver en ningún momento, ciertas limitaciones y ciertas mal interpretaciones, que pueden ser utilizadas en un momento dado para evadir la responsabilidad y por ende para limitar la opinión.

La utilización de ciertos textos o términos en los informes del Revisor Fiscal, no deben ser los justificantes del no cumplimiento efectivo de muchas de las funciones y responsabilidades al respectivo funcionario, porque con ello se está tratando de desconocer la significancia e importancia de la Revisoría Fiscal, como también el alcance y cobertura de sus intervenciones.

Las objeciones de que haya sido objeto, las limitaciones que haya tenido en el alcance de las pruebas, las irregularidades detectadas y que no han sido corregidas al momento del cierre, las debilidades en cuanto a medidas de control interno y todas aquellas demás desviaciones de la norma, deberá manifestarlas por medio de las ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL INFORME y* ***NOTAS ACLARATORIAS*** *AL DICTAMEN, y llegado el caso en que la materialidad y significancia del asunto y de acuerdo a su juicio y criterio profesional, estima que no sólo amerita que se*

haga el comentario por medio de la ***NOTA ACLARATORIA****, pues de hecho deberá recurrir a la reserva sobre tal asunto, tenga o nó incidencia en la opinión final.*

GLOSARIO

ALUSIVOS : Que alude.

AMBITO : Incluido dentro de límites determinados.

ANTIETICO : No ético, fuera de la ética.

ASUMIR : Tomar para sí. Aceptar.

ATESTACION : Deposición de testigo. Testimonio.

ATRIBUCIONES : Facultades que da a una persona el cargo que ejerce.

CERCIORARSE : (CERCIORAR): Asegurar a alguno la verdad de una cosa.

CERTEZA : Conocimiento seguro y claro de una cosa. Firme adhesión de la mente a algo conocible sin temor de herrar.

CERTIDUMBRE : Seguro, obligación de cumplir una cosa.

CERTIFICAR : Asegurar, afirmar, dar por cierta una cosa.

COHECHO : Soborno o corrupción.

CONCEPTO : Sentencia, agudeza, crédito, opinión.

CONVENIENCIA : Conformidad.

CUALITATIVO : Que denota cualidad. Análisis cualitativo.

CUANTITATIVO : De la cantidad.

CUSTODIA : Acción de custodiar o vigilar.

DECHADO : Ejemplo, modelo que puede limitarse.

DESFALCO : Quitar parte de una cosa.

DOCUMENTO : Título o prueba escrita.

DOTAR : Dar, proveer.

DICTAMEN : Opinión, juicio, parecer.

FACULTAD : Virtud, propiedad.

FE : Creencia que se da a las cosas por la autoridad del que dice o por la fama pública.

FIDEDIGNO : Digno de fe y crédito.

FIDELIDAD : Puntualidad, exactitud en la ejecución de una cosa.

FIEL : Exacto, conforme a la verdad.

FIELMENTE : De un modo fiel.

FINIQUITO : Remate o saldo a una cuenta.

GESTANDO : Desarrollarse, hacer, crecer.

INFORME : Noticia o instrucción que se da de un negocio o suceso, o bien acerca de una persona.

INFORMAR : Enterar, dar noticia de una cosa.

IMPARTIR : Repartir, comunicar, dar.

INSPECCION : Cargo y cuidado de velar por una cosa.

INSPECCIONAR : Examinar, reconocer atentamente una cosa.

IRREGULAR : Que va fuera de regla, contrario a ella.

IRREGULARIDAD : Malversación, desfalco, cohecho, u otra inmoralidad en la gestión pública o privada.

INSTRUCCION : Conjunto de reglas relativas a una cosa.

INTEGRAL : Dícese de las partes que entran en la composición de un todo.

INTERVENTORIA : Empleado público que fiscaliza ciertas operaciones.

INUSITADO : No usado.

INVESTIDA : Carácter que se adquiere con la toma de

posesión de ciertos cargos o dignidades.

JUICIO : Opinión, parecer o dictamen.

JUZGAR : Formar dictamen.

LEGISLACION : Establecer leyes.

MALVERSACION : Acción de malversar .

MATERIALIDAD : Superficie exterior o apariencia de las cosas.

OPINION : Concepto o parecer que se forma de una cosa cuestionable.

OPORTUNA : Que se hace o sucede a propósito y cuando conviene.

PARAMETROS : Cantidad sujeta a determinarse satisfaciendo ciertos valores condicionales.

POTESTAD : Poder, dominio, jurisdicción, facultad.

PRESUNCION : Cosa que por ministerio de la ley, se tiene como verdad.

PREVENTIVA : Que previene.

RAZONABLE : Arreglado, justo, conforme a razón.

REGLAMENTARIA : Relativo al reglamento o preceptuado por alguna disposición obligatoria.

RESERVA : Guarda o custodia que se hace o prevención de ella para que sirva a su tiempo.

REVISORIA : Que revisa, examina, inspecciona.

SALVEDAD : Razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descargo, limitación o cortapisa de lo que se va a decir o hacer.

SEGURIDAD : Calidad de seguro, fianza, garantía.

SESGAR : Torcer a un lado o atravesar hacia un lado una cosa.

TESTIFICAR : Afirmar o probar de oficio con referencia de testigos o documentos auténticos.

VERDAD : Conformidad de las cosas con el concepto que de ellas tiene la mente.

BIBLIOGRAFIA

BERMUDEZ Y BERMUDEZ. La Revisoría Fiscal. : "Comentarios al Código de Comercio". Universidad Javeriana. Tesis de Grado. Bogotá. (1985). Ubicación Biblioteca Universidad Javeriana Bogotá. 880 p.

BLANCO LUNA, Yanell. Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá. (1987). Editora Roesga. Prólogo. 499 p.

CACERES, R.A., y Otros. "Procedimientos de Revisoría Fiscal". Tesis de Grado. Facultad de Contaduría. Universidad Autónoma de Bucaramanga. (1989). 22 p.

CODIGO DE COMERCIO. "Decreto 410 de 1971". Séptima edición. Editorial TEMIS. Bogotá, Colombia. 1979. 870 p.

LEY 43 DE 1990. "Ley Marco de la Contaduría Pública en Colombia". Bogotá D.E. Colombia. Diciembre 19 de 1990. 23 p.

MACHADO RIVERO, Marco Antonio. Revista de Impuestos. Ed. Legis, Bogotá (1990). 115 p.

PINZON Gabino. Sociedades Comerciales. Bogotá. Ed. Legis Bogotá (1977). 115 p.

PONDE BAUTISTA Eduardo. "Tríptico Notarial". Ediciones DEPALMA. Buenos Aires. 1977. 185 p.

RAMIREZ JIMENEZ Eduardo. X Simposio sobre Revisoria Fiscal. Bogotá (1986). 267 p.

ANEXO Nº 1.

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS SECCIONAL BUCARAMANGA

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

*ENTREVISTADO*_____

*CARGOS*_____

_____

_____

_____

*ENTIDAD*_____

PREGUNTAS.

1º. Las normas de Auditoría generalmente aceptadas, aplicadas para la Revisoría Fiscal. permiten que ésta se ajuste integralmente a la norma mercantil Colombiana?.

2º. Qué opinión tiene acerca de la reserva profesional en cuanto tiene que ver con el Revisor Fiscal?.

3º. Los informes finales de una Auditoría Externa practicada, podrán concluir en forma similar, o con la misma terminología que los expedidos por un Revisor Fiscal, producto de su Revisoría Fiscal practicada dentro de la empresa?.

40. Respecto a qué eventos cree usted que debe estar ligada la facultad de dar fe pública para el Revisor Fiscal?.

ANEXO Nº 2.

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS SECCIONA BUCARAMANGA

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA

1º. Los informes del Revisor Fiscal, han venido sufriendo modificaciones; cuál de los siguientes modelos, considera Ud, es el más adecuado y por que?.

a. El modelo contemplado en el Art. 208 y 209 del Código de Comercio.

---

b. El modelo de informe corto, propuesto por el SAS #2, expedido por el I.A.C.P.

---

c. El modelo de informe largo, propuesto por el SAS #58, expedido por el I.A.C.P.

2º. Cuáles de las siguientes alternativas y por qué, debería ejecutar el Revisor Fiscal, ante la imposibilidad de la obtención de la información vital para ejercer el cargo?.

a. Acudir a medios externos.

---

b. Denunciar oportunamente tal irregularidad ante el órgano societario competente.

---

c. Esperar a la fecha del informe ante la asamblea general, y manifestarlo mediante una reserva, una salvedad, una opinión parcial o abstenerse de opinar, según la magnitud del evento en cuestión.

3º. El Revisor Fiscal al expedir los informes de final de ejercicio ante la asamblea general, lo hace por:

a. Satisfacer las necesidades de los accionistas en cuanto a información sobre el desarrollo de las operaciones sociales y en cuanto a los actos de los administradores; y que sean tales informes, la herramienta útil para la toma de decisiones, que permitan el desarrollo armónico y eficaz de la sociedad. ( )

b. Por cumplir un requerimiento legal. ( )

c. O, por considerar que es la oportunidad de evaluar su gestión ante el máximo órgano societario, rindiéndole los informes; así como también, el lograr que los mismos

tengan un efecto social, en cuanto a la información válida y competente, suministrada a terceros y al estado mismo. ( )

49. El Art. 214, del Código de Comercio, conjuntamente con el Art. 63, de la Ley 43 del 90, conceptúan respecto al secreto profesional, que todo contador público, léase Revisor Fiscal, está obligado a guardar la reserva profesional en todo aquello que conozca en razón del ejercicio de su profesión, salvo en los casos en que dicha reserva sea levantada por disposiciones legales. La reserva en cuanto concierne a la Revisoría Fiscal, deberá referirse a:

a. Información puramente industrial. ( )

b. Actos de los administradores. ( )

c. Información contable. ( )

d. El Revisor Fiscal no debe tener reserva, dadas las facultades otorgadas y su independencia de criterio. ( )

e. Información que aunque sea relacionada con alguna irregularidad, su divulgación ocasione perjuicios a la sociedad. ( )

ANEXO No3

INSTRUMENTO No1 ENTREVISTA

ENTREVISTADOS.

DR. EDUARDO JIMENEZ RAMIREZ

- *Director Escuela de Capacitación Superintendencia Bancaria.*
- *Director de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de Contaduría Pública. Universidad Javeriana. Santa Fe de Bogotá.*
- *Representante de la Superintendencia Bancaria ante la Junta Central de Contadores Públicos.*

DR. JOSE JOAQUIN MALDONADO

- *Asesor Contable de la Superintendencia Bancaria.*

DR. ORLANDO DEVIA

- *Segundo delegado de la Superintendencia de Sociedades.*

DR. DARIO MORENO

- *Revisor Fiscal de la Caja Agraria.*

DR. HERNANDO BERMUDEZ B.

- *Abogado, Especialista y conferencista en asuntos de Revisoría Fiscal.*
- *Asesor de empresa Multinacional de Auditoría.*
- *Miembro de la Junta Directiva de Legis.*

DR. MIGUEL ANTEQUERA

- *Representante de la Firma Multinacional de Auditoría, ARTHUR ANDERSON.*
- *Auditor General de Monómeros Colombo-Venezolanos.*

CUADRO Nº1

PREGUNTAS	A L T E R N A T I V A S						%
	a	b	c	d	e	NINGUNA	
PREGUNTA Nº1 (*)	8	0	9			3	40 0 45 15
PREGUNTA Nº2 (*)	5	14	1				25 70 5
PREGUNTA Nº3 (*)	11	8	6				55 40 30
PREGUNTA Nº4	4	3	3	9	2		20 15 15 45 10
(*) SOLO POSEEN TRES ALTERNATIVAS							