

Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia

Parte 1 “Bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia”

Katherine Santos Rodríguez

Leidy Johanna Moreno Hernández

**Proyecto de grado para optar al título de
Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa**

Director

José Fernando Martínez Lozano

Magister en Ciencias Contables

Universidad Santo Tomás

Contaduría Pública

Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa

2021

Agradecimientos

Nuestro más grande agradecimiento a Dios quien nos da la salud, sabiduría, fortaleza y bendición para cumplir nuestras metas trazadas.

A nuestra familia y seres queridos, por ser parte fundamental en el logro de nuestros sueños con su ayuda y motivación.

A los docentes que nos brindaron su apoyo intelectual, gracias a su metodología, gran conocimiento y dominio del tema tratado, su amor por la investigación lo cual nos condujo a llegar al final de este proyecto como lo es Oscar Horacio Torres Galvis y Eduardo Mantilla Pinilla.

A nuestros coequiperos y colegas Natalia Rojas Flórez y Gustavo Adolfo Tarazona Pereira quienes con su experiencia, entusiasmo, compañía y amistad fueron parte estratégica en el desarrollo de este proyecto.

Contenido

	Pág.
Introducción	7
1. Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia. Parte 1 “Bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia”	9
1.1. Problema De Investigación.....	9
1.1.1. Formulación del Problema.....	13
1.2. Justificación Del Proyecto	13
1.3. Objetivos.....	14
1.3.1. General.....	14
1.3.2. Específicos de Este Proyecto.	15
2. Referentes Investigativos y Normativos en Torno a la Revisoría Fiscal en Colombia	15
2.1. Historia de la Creación de la Profesión del Contador Público y del Revisor Fiscal en Colombia.	15
2.2. Primeras Bases de la Revisoría Fiscal en Colombia.....	19
2.2.1. Teoría de la Agencia o Representación y sus Características.....	21
2.2.2. Teoría del Órgano	30
3. Análisis Situacional de la Revisoría Fiscal en Colombia	34
3.1. Auditoria y Aseguramiento Preámbulo	34
3.2. Discusiones Sobre la Revisoría Fiscal.....	36
4. Conclusiones	39

Referencias.....	42
------------------	----

Lista de Figuras

Figura 1. <i>Actores participantes en la teoría de la agencia</i>	23
Figura 2. <i>Problemas en la teoría de la agencia</i>	24
Figura 3. <i>¿Qué “debe” un administrador a la sociedad que administra?</i>	26
Figura 4. <i>Órganos societarios dentro de una organización</i>	31

Resumen

El trabajo expone bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia, basados en el análisis histórico, con reconocimiento de los procesos de fortalecimiento y permanencia hasta lo que es hoy tan importante órgano para el aseguramiento del capital empresarial. La revisoría fiscal se caracteriza por ejercer una labor de control de especial importancia en la fiscalización pública y privada de las empresas, cuyo interés es la búsqueda del bien común. Este órgano de fiscalización debe ser ejercido por un contador público, por su competencia profesional y capacidades técnicas idóneas y autorizados para dar fe pública con su atestación o firma. A su vez debe ser reglamentada con el fin de propender unas funciones claramente definidas para el ejercicio de la profesión, pese a que se han propuesto reformas a la revisoría fiscal, actualmente sigue rigiendo las contempladas en el artículo 207 del código de comercio. Es de importancia mencionar que el rol del revisor fiscal solo existe en Colombia, en otros países recibe otros nombres y sus funciones pueden ser desempeñadas por diversidad de profesionales y son diferentes a las que están establecidas en Colombia para el ejercicio de la revisoría fiscal.

Palabras clave: Teoría del órgano; deberes y derechos de los administradores; vigilancia y control en las organizaciones; auditoria y aseguramiento de la información; transformación del revisor fiscal.

Abstract

The work sets out the bases to regulate the statutory auditor in Colombia, based on the historical analysis, with recognition of the processes of strengthening and permanence until what is today this important organ for the assurance of business capital. The statutory auditor is characterized by exercising a control work of special importance in the public and private control of companies, whose interest is the search for the common good.

This supervisory organ must be exercised by an accountant, due to his professional competence and suitable technical capacities and authorized to give public faith with his attestation or signature. In turn, it must be regulated in order to promote clearly defined functions for the exercise of the profession, despite the fact that reforms have been proposed to the statutory auditor, currently those contemplated in article 207 of the commercial code continue to govern. It is important to mention that the role of the statutory auditor only exists in Colombia, in other countries it receives other names and its functions can be performed by a diversity of professionals and are different from those that are established in Colombia for the exercise of statutory auditor.

Keywords: Theory of the organ; duties and rights of administrators; surveillance and control in organizations; information audit and assurance; transformation of the statutory auditor.

Introducción

La revisoría como órgano y sistema de fiscalización en las organizaciones, ha demostrado eficiencia y eficacia para salvaguardar los intereses de los inversionistas y otorgar confianza a los clientes y sociedad sobre cada organización, razón que amerita el otorgamiento de herramientas jurídicas para blindarla de influencias que afecten los principios de la independencia, la idoneidad, la objetividad, la confidencialidad, la oportunidad, la permanencia, la integralidad y el dictamen y atestación, y así garantizar a inversionistas, a los clientes, al Estado y a la comunidad en general, seguridad y confianza.

En este sentido, se ha planteado como propósito de investigación el establecimiento de bases para reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia, con la participación de dos proyectos: uno el análisis de las bases conceptuales e históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia, el cual se presenta en este documento y el perfilamiento normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia a cargo de otros autores.

Ante los retos de un mundo que avanza vertiginosamente en la globalización, en la ciencia, la tecnología y las Tecnologías de la Información y la Comunicación -TIC, que conlleva a la modernización de la revisoría fiscal como se le denomina en Colombia; surge un sinnúmero de controversias, debates, y espacios de opinión buscando encontrar la mejor alternativa para proteger la existencia de este ente fiscalizador. Esas dinámicas que contextualizan el desarrollo y el ejercicio de la revisoría fiscal, obliga su instrumentalización que la ponga en coherencia con los cambios y asegure información para la competitividad de las organizaciones y su posicionamiento en los mercados, nacionales e internacionales. En consecuencia, el objetivo principal de este proyecto es el aporte de bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia, con el propósito de disponer de bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia, dado que a la fecha las leyes

y decretos que se crearon en su momento no han pasado por ningún tipo de actualización tanto así que la revisoría se rige por normas que no han sido actualizadas desde hace más de 40 años

Pese a que existen proyectos que buscan actualizar la reglamentación de la revisoría fiscal, sigue siendo imprescindible contar con bases que sustente la reglamentación de la revisoría fiscal en Colombia, por lo que desde el estudio que se plasma en este documento aporta elementos referenciales y análisis que sirvan de fundamento para la articulación de una normatividad dirigida al desarrollo y ejercicio de la profesión del revisor fiscal, que propenda por la protección de su trabajo, la actualización y regulación de sus obligaciones, deberes, derechos funciones entre otras, y propiciar la permanencia de la revisoría fiscal apoyados con el nuevo marco técnico normativo y las normas de aseguramiento de la información, generándose un mayor nivel de confianza con las empresas, el Estado y terceros.

En ese sentido, en este componente del proyecto hacia la reglamentación jurídica de la revisoría fiscal, se realiza un reconocimiento de los antecedentes históricos en el surgimiento del ejercicio de contador y la revisoría fiscal, complementado con análisis detallado de la situación en que se desenvuelve la revisoría fiscal en Colombia en el marco de las normas internacionales, el aseguramiento de la información y el control, en la protección del capital empresarial, con una mirada crítica, para aportar al estudio “Perfilamiento Normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia” realizado por los compañeros Rojas F. Natalia y Tarazona P. Gustavo A.

1. Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia. Parte 1 “Bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia”

1.1. Problema De Investigación

Ante la necesidad de aportar elementos para la reglamentación de la Revisoría Fiscal en Colombia, en esta Parte 1 de la Investigación se pretende en este documento la descripción condensada de enfoque retrospectivo, conceptual y normativo que sirve como referencia, en la fundamentación de los elementos que sustentarían la construcción de reglas apropiadas para la consolidación del ejercicio de la revisoría fiscal.

Es evidente que uno de los principales problemas para avanzar en la regulación de la revisoría fiscal como un órgano que asegure en las organizaciones condiciones de confianza, para todos los grupos de interés, internos y externos, es la contextualización y reconocimiento de los antecedentes históricos, normativos, así como las definiciones y conceptos sobre los que se ha sustentado el ejercicio del control y la fiscalización empresarial, razón por la cual, en esta primera parte de la investigación para el establecimiento de Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia, se contribuya de manera específica con el reconocimiento retrospectivo de componente referencial, así como el aporte de un sustento sucinto de las condiciones actuales de la Revisoría fiscal, en el marco de las complejidades que se han estado presentando en las dinámicas económicas y comerciales en el ámbito mundial.

Para el fin se asume como problema para cada una de las partes (Parte 1: Bases conceptuales e históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia; Parte 2: Perfilamiento normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia). El planteamiento definido para el proyecto general, fue elaborado por los autores de las dos partes, componentes del trabajo “Bases para

Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia”, centrando este trabajo (Parte 1) en los aspectos retrospectivos y la situación actual de la revisoría fiscal en Colombia.

El ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia desempeña un papel muy importante para las empresas y el Estado, por su énfasis en el control, inspección y vigilancia de las actuaciones de los administradores, y su atestación sobre las cifras fidedignas de los estados financieros, así como ser garante de credibilidad en la comunidad en general. Con la implementación de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), la revisoría fiscal ha tenido que complementarse con estos estándares, los cuales están enfocados principalmente para ejercer auditoría y aseguramiento de la misma, y minimizar así la importancia de ejercer control, por lo cual se puede destacar que es más relevante el control previo a la auditoría ya que es de apoyo para el aseguramiento que se ejerce sobre ésta, razón por la cual surge la necesidad de implementar bases que reglamenten la revisoría fiscal y que den mayor claridad y mejor ámbito de aplicación que se relacionen más con la finalidad y la función para la cual fue creada.

En Colombia desde la aplicación de las ordenanzas de Bilbao aprobadas en España en 1737 y el primer código de comercio expedido por el congreso de la nueva Granada en 1853, se ha planteado un sistema de vigilancia y control sobre el funcionamiento de las empresas. Éste en un principio fue ejercido por los socios, posteriormente por un comisario de cuentas el cual era designado por el estado, y pagado por las empresas.

Posterior a ello, Colombia se acogió a un modelo latinoamericano relacionado con el control, la confianza, la ética y la transparencia que debe regir entre las empresas en sus ciclos económicos, similar al utilizado en otros países latinoamericanos y no al anglosajón, que tiene más relación con la auditoría o aseguramiento, es decir más control que opinión.

Del término de revisoría fiscal no se tiene un antecedente claro y preciso que permita determinar su nacimiento, sin embargo, con la promulgación de la Ley 58 de 1931 “por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones” (Ley 58, 1931, p.1), se creó la obligatoriedad de contar con revisoría fiscal en las sociedades anónimas. Con la Ley 73 de 1935 “Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otros preceptos” (Ley 73, 1935, p.1) se enumeraron la totalidad de sus funciones y con la expedición el Decreto 410 de 1971 “por el cual se expide el código de comercio” (Decreto 410, 1971, p.1), se reglamenta el ejercicio del revisor fiscal.

Sin embargo, pese a esta normatividad, existe la problemática de tratar de precisar qué es lo que debe hacer el revisor fiscal, si es aseguramiento o control; por un lado, existe una formación de contadores públicos muy afines al tema del aseguramiento, y por otra parte, una ley colombiana que exige la revisoría fiscal como ente de vigilancia y control, estos dos enfoques deben complementarse entre sí, pero existe la dificultad que el contador no se encuentra con la formación adecuada y necesaria para ejercer como revisor fiscal.

En los últimos años se han venido adoptando una serie de normas, entre ellas las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) con un enfoque más europeo, por esto se estableció en Colombia la Ley 1314 del 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se fijan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento” (Ley 1314, 2009, p. 1) y así se funda el aseguramiento en Colombia.

En la historia a nivel mundial de la auditoria y el aseguramiento de la información financiera, se han venido presentando varios escándalos financieros relacionados con fraudes corporativos, que generan desconfianza y pérdida de credibilidad por parte del trabajo realizado

por el auditor, y en los cuales se han visto involucradas varias firmas de auditoría muy reconocidas a nivel internacional, dentro de los escándalos más nombrados se tienen los de la ENRON, Texaco, Mcorp, FIN. Corp. Of America, Pacific Gas & Electric Co, WordlCom, Global Crossing Ltd., Adelphia Communications, Kmart Corp NTL Inc., Lehman Brother, entre otros.

Ante los casos mencionados y otros actos de corrupción, surge un cuestionamiento sobre cuál debería ser la figura más indicada, ya que desde el aseguramiento no se está ejerciendo control sobre actos de corrupción, evasión, inseguridad, y la mala actuación de los administradores, por otro lado, desde la revisoría fiscal también se detectan problemas por que no se está trabajando correctamente en el control, y no se cuenta con un sistema de vigilancia claramente identificado.

Desde el punto de vista de la independencia, esta se ve afectada porque es el mismo auditado quien nombra al revisor fiscal, lo cual junto a la causas y problemáticas ya referidas hace preciso encontrar un elemento que identifique todas las relaciones al interior de una sociedad, tomando como base las teorías que el derecho societario ha aportado y a sabiendas que hay otras latitudes que están manejando aseguramiento y que los resultados del mismo no satisfacen las necesidades de información y de control que la economía requiere para las empresas en Colombia.

Todo esto hace necesario establecer las bases sobre las cuales se debe trabajar en una reglamentación de la revisoría fiscal en Colombia, respetando y defendiendo su esencia y su naturaleza como lo es el enfoque de vigilancia y control, resaltando que dentro de estas incluso se realizara aseguramiento con relación a la opinión sobre estados financieros, para esto se debe identificar la diferencia entre lo que es revisoría fiscal y lo que hace la revisoría fiscal, se deben construir las funciones de revisoría fiscal teniendo en cuenta que por ser un trabajo que tiene que ver con el bien común debe instituirse el grado de independencia que debe rodear el ejercicio del

revisor fiscal, además de sus informes, responsabilidades, forma de elegirse, y la de removerse, relación de sus asistentes y la finalidad de hacer revisoría fiscal.

1.1.1. Formulación del Problema

¿Cuáles son las bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia?

1.2. Justificación Del Proyecto

Si bien, la investigación para el establecimiento de “Bases para Reglamentar la Revisoría Fiscal en Colombia” se ha justificado por los participantes encargados de desarrollar la Parte 1 y la Parte 2, basados en un enfoque general, centrado en el fin de la revisoría de alcanzar una aplicación eficaz, oportuna, integra e independiente, en contemplación de las funciones y fines de la sociedad y el Estado, que viabilice el bien común, en esta primera parte se avanzó en la trascendental importancia que tiene la síntesis retrospectiva del desarrollo de la revisoría fiscal en Colombia, su marco normativo, así como las bases conceptuales y definiciones que han orientado el ejercicio del revisor fiscal, puesto que de su pasado y actualidad depende su futuro, y es para lo cual se busca una reglamentación idónea.

El reconocimiento de los referentes retrospectivos, permite un mejor entendimiento de lo que es actualmente el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, por la cual en esta primera parte de manera sucinta se realiza un análisis situacional para que así sirva de soporte para el desarrollo de la Parte 2, (Perfilamiento normativo para el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia).

La importancia de realizar esta investigación se centra en el fortalecimiento de las bases necesarias e indispensables para que la revisoría fiscal en Colombia sea reglamentada, cuyo fin es

definir la aplicación eficaz, oportuna, integra e independiente, que aborde las funciones y fines de la sociedad y el Estado, en búsqueda del bien común.

Con el desarrollo de esta investigación, se orientará al contador público que se enfoque en el ejercicio de la revisoría fiscal, a identificar la importancia de su labor como ente fiscalizador, desempeñando funciones y emitiendo un informe con mayor tranquilidad y seguridad; interesará también al estado, para ejercer control por medio de la inspección pública y vigilancia de la actividad económica de las sociedades, y por último será de interés a las organizaciones con el fin de proteger a los accionistas, acreedores, y a la sociedad en general.

Desde el punto de vista académico, esta investigación servirá como base para el desarrollo de nuevas indagaciones que fortalezcan el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, y que conlleven a la aplicación de este enfoque en otros lugares del mundo, permitiendo así, ser pioneros en la implementación de nuevos elementos de control y aseguramiento de la información financiera.

1.3. Objetivos

1.3.1. General

Proyecto General: Establecer las bases para reglamentar la revisoría fiscal en Colombia.

Parte 1 del proyecto General: Aportar bases conceptuales e Históricas de la Revisoría Fiscal en Colombia.

1.3.2. Específicos de Este Proyecto.

- Analizar los referentes investigativos y normativos en torno a la revisoría fiscal en Colombia.
- Realizar un análisis situacional de la actualidad de la revisoría fiscal en Colombia.

2. Referentes Investigativos y Normativos en Torno a la Revisoría Fiscal en Colombia

2.1. Historia de la Creación de la Profesión del Contador Público y del Revisor Fiscal en Colombia.

Es adecuado y pertinente recordar que la profesión del contador público no existía y ante esta falencia los legisladores en Colombia tomaron la posición, que una profesión debía nacer y esto fue en gran parte por la sugerencia de la misión Kemmerer, *que consistió en* el estudio de nuestra realidad económica mediante el contacto y discusión con cámaras de comercio, sociedades de agricultores y agentes oficiosos regionales. Luego, sin que se tratara de un trasplante de normas y organización vigentes en otras economías ni de innovación total, la misión condujo a un ordenamiento de lo aprovechable de las leyes establecidas el año anterior, como base para la elaboración del estatuto orgánico de la entidad que iba a nacer (Banco de la Republica de Colombia, s.f.)

Pero más allá del objetivo de esta misión fue la retribución o compromiso de Estados Unidos con Colombia, probablemente por la culpa de la forma como Colombia perdió a Panamá. Dentro de las actividades de esta misión, recomendaron que en Colombia también era importante tener una profesión que era de gran éxito en Estados Unidos y era la del contador juramentado, el

cual lo certificaba el Instituto Americano de Contadores Públicos y esa certificación consistía en que las personas que querían desarrollar actividades de contador público tendrían que prepararse para un examen y si lo aprobaban quedaban habilitados o autorizados para ser contadores públicos no como una profesión como tal porque este examen no solo era para contadores, estaba abierta para otras profesiones como administradores de empresas y otras profesiones afines, el término juramentado hacía referencia a que luego de pasar el examen, mediante una ceremonia estos profesionales juraban cumplir a cabalidad con los principios de contabilidad, auditoria y código de ética de los contadores públicos.

Basados en las propuestas introducidas de conformidad con la misión Kemmerer, Colombia adoptó esas concepciones y lo incorpora en la Ley 58 de 1931 en su artículo 46 en la cual dice expresamente “Autorízase a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de los contadores juramentados” (Ley 58, 1931, art. 46) y con esto la intención de crear al contador juramentado era la de tener un perfil del contador público más claro, como en Estados Unidos.

En aquella época especialmente se hablaba del auditor de estados financieros incluso se encuentran libros que así lo demuestran, como el primer libro sobre multinacionales más poderosas e influyentes que asesoran al mundo empresarial denominado, “Las ocho grandes de Mark Stevens”, en el cual se comenta un estudio sociológico sobre los contadores públicos, el nacimiento de las ocho grandes firmas internacionales de auditoría (Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers y Lybrand, Deloitte Haskins y sells, Ernst y Whinney, Peat, Marwick, Mitchell, Price Waterhouse Touche Ross) y sobre análisis de los estados financieros para expresar una opinión sobre ellos, siendo este el ejercicio del contador público por naturaleza (Stevens, 1981).

En particular cabe mencionar la gestión de la Cámara de Comercio de Bogotá (1985), con los estudios realizados, en procura de fijar las bases que determinarían como era que debía extenderse esta profesión del contador juramentado, lo cual no prosperó porque hubo un fallo del Congreso de la república de Colombia en el que se expresaba que el único organismo autorizado para crear profesiones en Colombia era el Congreso, teniendo como resultado que no se permitió la creación de la figura del contador por medio de esa autorización que se le había dado a la Superintendencia de sociedades anónimas, pero no obstante el fracaso, esos estudios quedaron en los análisis de los requisitos que se estaban exigiendo para ser contador juramentado. Aquí es interesante señalar que haber traído una cosa que se llamaba despacho profesional; significaba que una persona por el hecho de tener un despacho profesional en un tiempo determinado tenía mérito para ser habilitado para ser contador juramentado, así como también el desempeño como comisario de cuentas, a después sería el de revisor fiscal, permitiéndole quedar certificado como contador juramentado.

En lo que concierne en particular al contador juramentado, se le relacionó con áreas como el derecho tributario, el derecho laboral, contabilidad e impuestos, por lo que vale hacer énfasis que dentro de su ámbito de aplicación no se nombraba por ningún lado algunos temas como la auditoria de estados financieros, procedimientos y principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales se hubiesen podido incluir desde aquella época, partiendo del hecho que estaba muy sonado dentro del nacimiento de la profesión del contador, ya que más que un profesional que conociera de leyes y que contara con experiencia como revisor fiscal.

Posteriormente con la expedición del Decreto 2373 de 1956, se reglamenta la profesión del contador público. De hecho, la profesión de Contador Público nació por un decreto, cuyo precursor fue el general Gustavo Rojas Pinilla, en sus atribuciones de dictador y como General Jefe Supremo

de la república, fijó la necesidad de un contador público con unas funciones, sanciones y demás aspectos relacionados, pero también se definieron dos clases de contadores los juramentados y los públicos, en donde uno podía ser revisor fiscal y el otro daba fe pública, respectivamente, estas dos figuras de contadores generaron controversias porque al generar confusión en la definición, y daba la impresión que existían dos categorías de contadores públicos (Función Publica, 1956).

En efecto el Congreso de la República, estableció que en Colombia se necesitaba el contador, creándose con unas definiciones que hoy serían muy criticadas, la de contador inscrito y público, separando que el inscrito podía ser revisor fiscal y el público el que da fe pública, basándose en esas diferenciaciones se confundió al principio la definición, por lo que parecería que existían dos categorías de contadores públicos pero lo importante de este decreto 2373 de 1956 fue el hecho de que la revisoría fiscal debería ser ejercida por contador público, es decir nace la profesión y con el derecho a ser revisor fiscal. Se destaca que lo fundamental e importante de resaltar en este decreto, consistió en que se instauró como norma que la revisoría fiscal debía ser ejercida por un contador público, podría decirse que nació la profesión con un derecho legal.

El revisor fiscal así establecido desde 1956 hasta hoy ha venido ejerciendo el cargo, en orden a las atribuciones que el Decreto 2373 de 1956, otorga a los contadores públicos para la revisoría fiscal ya armada de funciones, incompatibilidades e informes, y basada en esa razón, el contador público inició el ejercicio destinado a cumplir con las funciones contempladas en los estatutos de un órgano de vigilancia, que se denominó en Colombia la revisoría fiscal.

2.2. Primeras Bases de la Revisoría Fiscal en Colombia

En desarrollo de la revisoría fiscal que ha ido tomando relevancia la construcción de bases que la sustenten epistémica y teóricamente, partiendo de una definición apropiada, por lo que, para profundizar en este tema, se obliga a tomar en consideración:

- ¿El porqué de la revisoría fiscal?
- ¿Cuál es el propósito de la revisoría fiscal?
- ¿Cuál es el tipo de trabajo que hace la revisoría fiscal?
- ¿Cuál es el puesto de la revisoría fiscal dentro de las organizaciones?

Ahora bien, aunque en el principio solo existía un dueño y era quien ejercía todas las funciones de control y de administración, para los propietarios siempre fue una necesidad ejercer control sobre sus negocios, pero ejercido por él mismo, por lo tanto éste no estaba en obligación de rendir cuentas de su gestión y contaba con el poder de tomar las decisiones que consideraba eran las más adecuadas, pero cuando empezaron a crecer las organizaciones y surgió la participación de las sociedades se dio la necesidad de incluir más personas en el ejercicio del desarrollo económico de cada una de estas, esto generó la necesidad de distribuir las funciones de los socios y accionistas, delegando en algunos la función de administrar y en otros la de controlar los actos que ejecutaban los administradores, partiendo del hecho de que la vigilancia siempre va a estar ejercida en cabeza de los propietarios y se podría denominar como la auto vigilancia que ejerce el socio sobre las actuaciones de la organización.

Al establecerse así las organizaciones, se crea una dualidad de poderes entre el propietario y el administrador generando conflicto de intereses, porque cada uno de ellos desde su posición tiene su propia percepción sobre lo que debería ser el desarrollo de la organización, uno buscando

obtener el rendimiento apropiado de los dineros que invierten en una organización y el otro por medio de la ganancia que les ofrece a los propietarios la responsabilidad que le tiene.

Con el crack de los años 1.929 y 1.930 en Estados Unidos, se dio un momento en el cual no se creía en absolutamente nada de lo que se tuviere, la pérdida de credibilidad era impresionante, tanto que hasta el patrón del oro dejó de tener respaldo y se vieron obligados a efectuar convenios sumamente resistentes para salir de tremendo grado de desconfianza, pero en medio de esta situación el Instituto Americano de contadores públicos fijó las bases para tratar de relacionar lo que debería hacer la profesión, primero en los Estados Unidos y después en el resto del mundo, esto lo realizó por medio de los créditos otorgados por la banca mundial a los países en desarrollo, y en todo este acontecimiento se pretendía establecer ¿Cuáles eran los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados? que determinarían los aspectos a tener en cuenta para la revisión de la elaboración de los estados financieros y como tercer elemento en la estructura de la naturaleza de los contadores públicos, es el código de ética, con esto se evidencian tres normas fundamentales: Contabilidad, auditoría y ética (García, 2012).

Dichas normas marcan el resurgir de la confianza, la profesión contable logró fijar los criterios que rigieron durante mucho tiempo en los Estados Unidos y con esto expandirse por el resto del mundo, fue así como entre los años 1950 y 1960 siglo XX, llegaron a Colombia las firmas multinacionales que venían acompañadas de los créditos y empréstitos que le daba la banca internacional a Colombia en su proceso de democratizar y adelantar algunas actividades en pro del progreso del país, pero esto traía consigo una especie de compromiso de retribución por el préstamo de modo tal que la condición era que se le prestaba pero tenían que contratar a determinada firma. Desde esa época se inició el auge de las ocho grandes firmas de consultoría y auditoría que actualmente por diversas circunstancias que se presentaron y por las fusiones como

estrategias de negocio, terminaron reduciéndose hasta quedar en cuatro firmas, las hoy llamadas y reconocidas Big Four “Las Cuatro Grandes” (Suárez, 2017).

Dando continuidad a la vigilancia subsiste el auditor de cuentas y el revisor fiscal y con ellos dos percepciones sobre lo que debería ser revisoría fiscal, siendo una institución con fuerza legislativa y alto poder jurídico pero muy débil en el tema técnico y por el otro lado una auditoría con poco refuerzo jurídico y poco apoyo legislativo en las tierras colombianas, todo esto con un alto componente técnico de desarrollo de los trabajos con propósitos internacionales, con esto se encuentran dos entrenamientos, dos enfrentamientos, dos ideas claramente definidas que rigen desde ese momento, y son los conflictos sobre los cuales median y se mide la revisoría fiscal.

2.2.1. Teoría de la Agencia o Representación y sus Características.

En las primeras sociedades comerciales, se tiene que identificar las relaciones que existen entre propietarios y administradores, las primeras tesis jurídicas que trataron de validar esta relación partieron del hecho de que los administradores ejercían la llamada teoría de la representación, la cual consistía en que ellos eran representantes de los propietarios ante la empresa y se partía del supuesto que las organizaciones eran incapaces de adquirir derechos y asumir obligaciones, por consiguiente esa incapacidad la tendrían que efectuar por medio de sus representantes, quienes en primera instancia se verían abocadas a desarrollar las actividades de lo que esperaban los propietarios y estos deberían dar cuentas de su gestión, por eso se decía que eran ellos los que hacían mover a través de la teoría de la representación estas organizaciones.

En esta teoría es fundamental identificar que entre los administradores y los propietarios se podía revocar el mandato que se le daba a los administradores, dependiendo de los resultados que se obtuvieran, o se podría realizar cambio de administradores teniendo en cuenta que la

sociedad no podía adquirir derechos por sí misma, dando inicio a la teoría del control en la que los propietarios no tenían muy claro el objetivo de la administración, por tanto, tendrían que ejercer una vigilancia llamada junta de vigilancia realizada por los socios no administradores que hoy se pueden encontrar en los sectores cooperativos. Estas juntas de vigilancia se desarrollaron más adelante con otras modalidades identificando claramente una sociedad, unos propietarios, unos administradores y una vigilancia ejercida por propietarios no administradores (Ganga, et al, 2015).

Dada esta connotación y debido al crecimiento de las empresas llega la teoría de la agencia, o teoría de la representación, la cual surgió en el año 1.973 de la mano de Stephen Ross, “Cada uno de los sujetos de una relación de agencia tiene sus propios intereses y ambos intentan maximizar la utilidad” (Castro, 2017, p. 21), que aplicada a un entorno empresarial podría describirse como una situación en la que una persona física o jurídica (llamada principal) realiza un encargo de tipo laboral o contractual a otra persona (agente), a través del cual se determinan los aspectos cualitativos y cuantitativos del cometido que tendrá que realizar el agente en nombre del principal.

En definitiva, cuando se habla de la teoría de la agencia, se refiere a un modelo en el que se enfocan algunos acuerdos empresariales o laborales para conseguir un objetivo común que beneficie a ambas partes, para que ayude a fundamentar el desarrollo empresarial (Castro, 2017).

Figura 1. *Actores participantes en la teoría de la agencia*



La teoría de la agencia se fundamenta en el interés de quien está ejerciendo la administración, y es ahí donde empieza a surgir el tema, y es sí la sociedad no puede adquirir derechos y asumir obligaciones, de tal manera que todo lo que se actúe es a través de su representante. Con el crecimiento de las empresas aquella junta de vigilancia terminó tratándose cómo la teoría de la agencia, los administradores empezaron a tener problemas, ya que el mandato se podía revocar y las juntas de vigilancia se volvieron incómodas para los administradores, quienes tenían que dar explicación sobre los actos que ellos controlaban.

El administrador tenía que dedicar el tiempo adecuado para cumplir con las funciones de esta, así que se requirió que no fuera una Junta de vigilancia, sino un tercero dentro de este tipo de vigilancia, el cual tendría otras denominaciones en las organizaciones.

Figura 2. *Problemas en la teoría de la agencia.*



En Colombia, de acuerdo con el docente Oscar Horacio Torres Galvis (O.H Torres G.). los primeros códigos de comercio que rigieron en el siglo XIX, el primer nombre que recibió fue el del comisario de cuentas y en otros países como Argentina el síndico de cuentas, en España el sensor de cuentas y en todos estos nunca se contempló que la vigilancia fuera ejercida por alguien dedicado a la contabilidad, así desarrollándose el tema de la vigilancia, el comisario de cuentas comenzó a tener una evolución, que consistía en que el Estado nombraba la vigilancia en un externo, pero su remuneración era responsabilidad de la organización, sin dejar de conservar la figura que pertenecía al Estado y se le conocía como el del fisco, o encargado de los dineros del Estado.

Tiempo después se le cambio el nombre del comisario de cuentas a revisor fiscal y no es porque dentro de los antecedentes bibliográficos se hubiera dado esa designación, fue con la ley 58 de 1.931 en la que se mencionó por primera vez el término del revisor fiscal y de ahí en adelante continuo con el mismo nombre (Bolaños, Bolaños & Díaz, 2017).

Es importante destacar que en las funciones del revisor fiscal no se contemplaba que fueran realizadas por un contador público, partiendo de que esta profesión todavía no existía, es preciso

mentar que adicional al comisario de cuentas, al sensor de cuentas y síndico de cuentas, en Estados Unidos empieza a presentarse una figura en la teoría de la agencia que tomo fuerza y relevancia y este era el auditor contable o auditor financiero, quien gozaba de éxito y prestigio.

En países con mercado de capitales sólidos como es el caso de los europeos, es claramente identificable la posición del propietario e inversionista frente a la posición del administrador, en Colombia las propiedades están en poder solo de algunas personas como en una especie de monopolio y por este motivo el propietario es el mismo administrador. En Estados Unidos y Europa, la idea es más a que el propietario lo dejen de administrador como sucedió con la compañía de tecnología más innovadora y valiosa del mundo Apple Computer, en la cual el consejo de administración le pidió a su creador o fundador Steve Jobs, desde el cargo de CEO, que renunciara a su cargo y pasara a ser el presidente del consejo de administración o se mantuviera en el rol de propietario (Sánchez, 2015).

Según las percepciones del ya mencionado docente O.H Torres G., en sus charlas en el espacio académico de revisoría fiscal, esa postura en Colombia ha sido difícil de asumir, por la posición que se asume desde de la propiedad; aquel que tiene la propiedad, también quiere administrarla, lo que genera una dualidad, y es esa dualidad la que se convierte en un problema para el ejercicio de la revisoría fiscal, puesto que, es este mismo quien elige al revisor fiscal, con lo cual se genera un problema grave en lo relacionado con el criterio de la independencia en cumplimiento de sus funciones.

El mismo docente O.H Torres G., manifiesta que, al revisar la historia, al ser tan separado el tema de la propiedad y la administración, motiva y hace necesario disponer de una persona que revisara los actos de los administradores, siendo así que surge la teoría de la agencia y con ella nace el auditor de cuentas, quien se encargaba de la revisión de los estados financieros de las

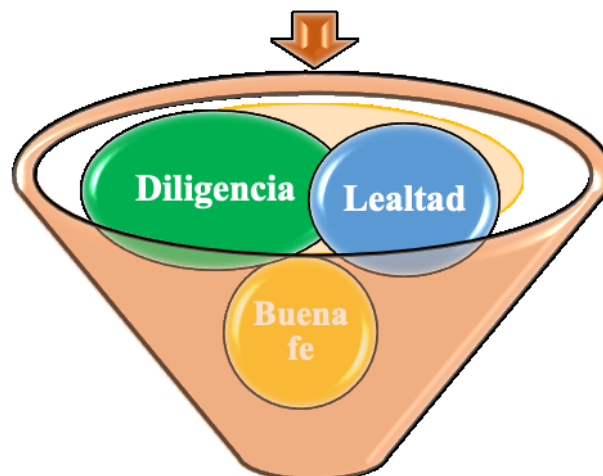
diferentes entidades para con sus estudios procurar condiciones de confiabilidad y eliminar toda duda sobre los acticos administrativos, sin embargo, su actuar solo cubriría los asuntos financieros de las organizaciones empresariales.

2.2.1.1. Deberes y derechos de los administradores dentro de la teoría de la agencia.

Con base en esta teoría surgen los diferentes deberes y derechos, como los plantea la Ley 222 del año 1.995, en su artículo 23 sobre los “Deberes de los administradores. Los administradores deben obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Sus actuaciones se cumplirán en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de sus asociados” (Ley 222, 1995).

Haciendo énfasis en los deberes de los administradores aparece un interrogante, como se observa en la figura 3:

Figura 3. *¿Qué “debe” un administrador a la sociedad que administra?*



Deber del cuidado o diligencia: “Diligencia es ocuparse y preocuparse por los asuntos sociales y exige al administrador “evitar la acusación de daños a la compañía que administra que se pudieran evitar si se hubiera actuado cuidadosamente”, esto es, como lo habría hecho una persona que se comportara de acuerdo con el patrón de conducta de un buen administrador.

En la comparación del deber de la actividad del fiduciario y el deber común de no hacer daño a otros, en el primero surge de una relación, en la cual una persona está autorizada para el manejo de las cuestiones ajenas, bien sea o no, por medio de una relación contractual; es en este tipo de relaciones que se forma el deber de actuar con cuidado y de manera acuciosa. El deber corresponde a un individuo o grupo definido de individuos, y no todos (Alfaro, 2019)

Por otra parte se puede decir que este término es el del buen padre de familia, buen hombre de negocios como se menciona en Ley 222 del año 1995, la cual establece como un tipo de relación diferente entre el agente que actúa a nombre del propietario y el propietario, está relación parte del hecho que el administrador agente se comporta como un buen hombre de negocios, y ¿cómo se comporta un buen hombre de negocios?, un buen hombre de negocios se comporta tomando decisiones a partir del conocimiento, del tema del negocio que está tratando de administrar, y este se basa en que nadie administra lo que no conoce, por lo que el tema tiene ese tipo de relación se debe conocer el negocio para fundamentar sus decisiones.

Deber de lealtad: Implica el reproche de todas las conductas que defrauden la confianza que son depositarios los administradores y que se concretan en la utilización de información privilegiada, la violación de la reserva comercial, las operaciones viciadas por conflictos de intereses, y, en general, todo acto que por las circunstancias en que se desarrolla contraría los intereses de la sociedad, tomando ventaja sobre ella y los asociados (Carreño, 2018)

Este deber se ve muy comprometido cuando los administradores participan en actos que implican situaciones de conflicto de interés sin la debida autorización de la Asamblea General de Accionistas. Se entiende que hay conflicto cuando un interés afecta el juicio objetivo del administrador y compromete la toma de sus decisiones. Por lo que el conflicto de intereses se pregona para el administrador, no para el propietario, ahora el administrador y el propietario pueden tener coexistencia de intereses y ésta es dirimida siempre a través de la decisión y el conocimiento de la información, lo mismo sucede con el conflicto de intereses que pregona solamente el administrador y el cual pone en conocimiento ante la asamblea de accionistas, para que ellos desaten el conflicto de interés si se requiere estos deberes de lealtad y conflictos de lealtad, en la ley 222 de 1.995 se identifica:

- *Transacciones con administradores:* Deben ser reveladas y autorizadas: Junta directiva y Asamblea de Accionistas.
- *Transacciones con partes relacionadas:* Se revelan en los estados financieros, se identifican y se busca la autorización para desatar el conflicto.

En cada uno de ellos se habla sobre lo que se debe revelar, que en transacciones conjuntas con administradores y con partes relacionadas, el voto de la parte interesada respectiva debería ser excluido, es decir no vota por aspectos que él ha gestionado, las transacciones con partes relacionadas estarán sujetas a los principios de realidad o efectividad. En este tipo de transacciones es importante contemplar el principio de Arm's Length o de plena competencia, en referencia a un mercado competitivo, que elimine la posibilidad de ganancias extraordinarias mediante arbitraje, para que una persona no pueda obtener utilidad alta al comprar barato un bien y vender el mismo caro, contando todos los costos de transacción (Hurtado, 2011).

Este principio es la base de los regímenes de precios de transferencia y tiene su origen en el artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición entre países (Astudillo y Mancilla, 2011).

- *Actos de competencia:* en los cuales la ley establece la prohibición de desarrollar actos de competencia con la empresa donde él es administrador o el ser socio de sociedades, ser director de sociedades con el mismo objeto o se extiende a padres, conyugues, hermanos o hijos bajo las mismas *prohibiciones* en la misma rama de negocios.
- *Transacciones con información privilegiada:* Sobre la cual existe la prohibición claramente expresada en la ley, de desarrollar actividades que lo coloquen en ventaja.
- *Deber de buena fe:* Todo administrador debe actuar acorde con el artículo 83 de la Constitución Política “las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.”, de igual manera, deberá actuar con el artículo 1603. Del código civil, “los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no solo a lo que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por ley pertenecen a ella” (Actualícese, 2015).

2.2.1.2. Riesgo de negocio y de administración. Por otra parte, dentro de los negocios se pueden presentar dos tipos de situaciones:

1. ¿Quién está corriendo el riesgo del negocio?, este riesgo lo asumen los accionistas, en el sentido de si el negocio no fue rentable el que pierde el dinero es el accionista.
2. ¿Quién está asumiendo el riesgo de la administración?, este riesgo se le atribuye a los administradores puesto que el controlar y rendir apropiadamente a través de la toma de

decisiones, buscando siempre el lucro de los propietarios y entregando información que le permita subsistir en el negocio, es por eso que tener el control y poseer la información que debe presentarle a los accionistas, se tendría el interrogante ¿Serán reales los resultados que el administrador le presenta a los accionistas?, es la constante incertidumbre que tienen los accionistas cuando reciben determinada información de sus negocios.

Es ahí donde aparece el termino de vigilancia, teniendo en cuenta que el administrador permanece con la responsabilidad, y que ésta se mide de acuerdo con el deber de diligencia, en las responsabilidades, en el entendido, que la negligencia ocurre por actos de distracción, descuido, el abandono, y el último es el dolo con el que se pretende causar daño a través del manejo del activo y de la información.

2.2.2. Teoría del Órgano

La teoría de la agencia o representación entro en crisis porque ésta era permanente y no se podía revocar el mandato, lo cual sucedió en Colombia y otros países que mantenían figuras o denominaciones similares a las del revisor fiscal, así surgieron preguntas como: ¿Qué son? ¿Qué hacen? ¿Cómo se establecen? ¿Por qué son permanentes, pero se les puede revocar el mandato?, basados en esto se iniciaron estudios en otras teorías que soportarán las relaciones que existen al interior de las organizaciones y es aquí donde aparece la conocida teoría del órgano societario en la que se parte del hecho que la sociedad puede por sí misma adquirir derechos y obligaciones, pero actúa a través de sus órganos y en ese sentido se tiene que definir ¿Qué es órgano?

En algunos libros como el de Introducción al derecho comercial de José Ignacio Narváez, de 1976, citando a Antonio Brunetti, quien trabajo con base en lo expuesto por Majorca haciendo la observación que la teoría del órgano tiene un origen puramente italiano, y que su contenido hace

posible deducir que un órgano societario tiene fundamento normativo, al estar definido por la estructura de una sociedad, que obtiene personalidad reconocida jurídicamente (persona jurídica), y que bajo normas, determina cuándo y de qué manera la voluntad de una persona o un grupo se relaciona e impacta sobre otra persona grupo de personas que están dispuestas dentro de un orden jurídico especial; por lo que, la definición no se refiere a la persona en sí, ni el órgano corresponde a una dependencia dentro de las empresas u organizaciones, puesto que el órgano es una estructura normativa que está dentro de los estatutos de la empresa y de ahí se puede analizar que todo lo que este en los estatutos para organizarse debería ser considerado órgano, puesto que en estos emergen los diferentes órganos societarios. En la figura 4 se observan los diferentes órganos societarios que pueden surgir en una organización (Narváez. 2008).

Figura 4. *Órganos societarios dentro de una organización*



Así mismo, nacen otros interrogantes como ¿Cuáles son las características del órgano?, ¿Cómo se identifican los órganos dentro de las organizaciones? y en ese tratar de identificar los órganos dentro de las organizaciones se debe tener en consideración la estructura normativa que se establece dentro de los estatutos de la empresa, en los cuales son identificables las funciones

para cada uno de ellos, por consiguiente es una estructura normativa porque está en los estatutos, así como las funciones y la autonomía para cada uno de los órganos, además tiene una independencia para actuar porque no va a poder desarrollar actividades que le correspondan a otro órgano, sus relaciones son Inter orgánicas es decir, es relación de órgano a órgano y entre los cuatro órganos que identificados queda claro cuestionar ¿Cuál debería ser el rol de actuaciones entre los diferentes órganos? y al estar incorporadas en los estatutos da poder para actuarlo y tiene autonomía y relaciones Inter orgánicas.

Dada una estructura normativa como expuso el docente O.H. Torres G. en 2020 en el aula de clases, se evidencia que con esto empieza a dársele solución a todas las relaciones que existen al interior de la empresa, de esta manera se solucionan los problemas de la teoría de la agencia, y se destaca dentro de las características fundamentales del órgano societario es que es permanente, siempre y cuando se logre identificar dentro de los estatutos que se puede asegurar que hay órgano, porque en esta sociedad que se quiso asimilar a un cuerpo, la evolución de un cuerpo que se mueve a través de sus órganos significa que el personaje nace con sus órganos y muere con sus órganos por tanto se puede decir que los órganos son permanentes no se les revoca, simplemente a esos órganos las asambleas les nombran personas para que ejerzan las funciones de ese órgano societario que están dentro de los estatutos, de este modo se tiene una definición clara sobre la teoría del órgano societario con unas características definidas.

Todo esto indicaba que era esta teoría la que vendría a dar la explicación natural a todo lo que sucediera dentro de las empresas por ende lo siguiente refería a determinar ¿Cuál debería ser la profesión más indicada para cumplir con esas funciones (expectativa que se crearon al momento de decirle a este tercero independiente separado de la empresa que no es accionista, ni propietario ni administrador, pero si vendría a desarrollar estas labores de vigilancia)?

En resumen, el nacimiento y la evolución de la vigilancia en las organizaciones son:

1. Vigilancia ejercida por el socio.
2. Vigilancia ejercida por la junta de vigilancia de los socios.
3. Vigilancia ejercida por el enviado del fisco (no tenía una profesión).
4. Vigilancia ejercida por el revisor fiscal.

Todos contemplados siempre como parte integral de los estatutos, en toda la estructura mencionada en el marco de la vigilancia que ahora se convierte en auditoría; pero ante esto, cabe preguntarse ¿La auditoría sirve para realizar vigilancia?, cuestión que genera toda una discusión que se remonta a la década de los 50, a lo largo de los cuales surgieron varios puntos de vista y enfoques procurando definir posturas válidas en el tema.

Más adelante las altas cortes colombianas, comienzan a cuestionarse sobre el trabajo del revisor fiscal, de acuerdo con esto se exponen varias situaciones ¿Es la revisoría fiscal una relación de teoría y agencia? en el sentido que el personaje esté involucrado en la rendición de cuentas de unos administradores y por consiguiente expresa solamente una opinión o en la otra ¿Es un órgano societario que está dentro de la estructura de las empresas, está dentro de los estatutos de las empresas con unas funciones de vigilancia integral de control de la legalidad de control de los actos de los administradores? por consiguiente, dentro del proyecto a adelantar en aras de una vigilancia mucho más allá del tema financiero, y dejando estas dos preguntas planteadas, ahora bien siguiendo la trayectoria que ha marcado la Corte Constitucional se podría concluir que la revisoría fiscal es un órgano societario porque está dentro de la estructura de las empresas, dentro de los estatutos y además ejerce control sobre los actos de los administradores.

Cuando se le atribuye al revisor fiscal que es un órgano de control se espera que ejerza una vigilancia integral que cubra aspectos mucho más allá de los exclusivamente financieros y no se

limite netamente a la auditoria de estados financieros o al aseguramiento de la información que de por sí ya es un contrato que tiene vigencia en la teoría de la agencia pero que entra en conflicto cuando se trata del control que se ejerce sobre las operaciones sociales y los actos de los administradores, en ese sentido se puede concluir que la revisoría fiscal es un órgano societario que ejerce control sobre las operaciones sociales y los actos de los administradores para mantenerlos dentro de la ley los estatutos y las decisiones de los máximos órganos sociales (Barrios, 2013).

3. Análisis Situacional de la Revisoría Fiscal en Colombia

3.1. Auditoria y Aseguramiento Preámbulo

Las tesis realizadas acerca de la revisoría fiscal, permiten analizar las diferencias y el sentido propio de la definición del contador público y del revisor fiscal, permitiendo establecer que el contador público es experto en finanzas, en elaboración y auditoria de estados financieros, y a su vez a desarrollar actividades para las que en ocasiones no ha sido instruido, esto nos conlleva a observar la formación del contador público para tratar de determinar, ¿Si es la persona más apropiada para ser el revisor fiscal?. igualmente, se estuvo indagando por la denominación que trae el código de comercio en su artículo 208 -2 “Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas” art. 208 del Decreto 410, 1971) hoy se podría discutir sobre dicho artículo debido a que el contador ya ha estudiado auditoría, aseguramiento y otros temas que han evolucionado desde el año 1960.

En cuanto a la denominación que se dejó en el informe del revisor fiscal, ¿Por qué, no se habló en su época de normas de auditoría generalmente aceptadas?, ¿Por qué se debió decir sí se siguió en el curso de su revisión procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas? ¿Dónde están establecidos los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas? ¿Qué fue lo que prevaleció para que, en su momento, no se utilizara el término norma de auditoría y si términos como el de procedimientos y de interventoría?

En ese instante los contadores se estaban formando y tenían algunas dificultades para estudiar auditoría, y fue allí donde la profesión se instituyó y empezó a aplicar algunos procedimientos, dándose así la confianza para que se implementaran los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas de auditoría generalmente aceptadas, entre los años 1930 y 1950, se estaba dando un gran avance en auditoría pero no al nivel que se encuentra hoy en Colombia, es así como se preguntaban ¿Que significa la auditoría?

“Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse” (Real Academia Española, 2020, p. 1) Se puede concluir que se designaba esa función a los jueces de los órganos colegiados, en esa época, recibiendo el nombre de oidores, cuya función principal consistía en oír, escuchar, a las partes y luego expresar una opinión que sería su decisión final.

Posteriormente, cuando William H. Bell y Ralph S. Johns (1942), utilizaron la palabra interventoría abierta y cerrada, que hoy es lo más cercano al término de auditoría, contralorías, con relación a la rendición de cuentas, surgió el término de la intervención de cuentas, el cual según definición del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza,

con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación (AICPA, 2011, p. 16)

A pesar de las propuestas radicadas por la necesidad de incluir el término de auditoría dentro del código de comercio, en lo que refiere al artículo 208-2 sobre la técnica de interventoría de cuentas. En el transcurso del tiempo y con más conocimiento del tema, se mantuvo el mismo contenido. Aun cuando era necesario crear las bases sobre las cuales se fundamenta la revisoría fiscal, no se materializaron, y hoy se vive la disyuntiva sobre definir si ¿la revisoría fiscal es solamente aseguramiento o es auditoría?

Así que la revisoría fiscal es mucho más completa, abarca varios aspectos, no solo el tema financiero, puesto que fue creado pensando en algo muy diferente al contador actual, y debido a en muchos fallos de la Corte Constitucional se ha venido trabajando sobre el tema que el revisor fiscal hace cosas más allá que los estados financieros, porque se le exige:

- Vigilancia no aseguramiento
- Compromiso con el control de la legalidad y no con el tema financiero

3.2. Discusiones Sobre la Revisoría Fiscal

Durante décadas después de su creación se ha visto la necesidad de reformar y contar con una reglamentación que viabilice una acertada vigilancia y control del capital empresarial, una evidencia de ellos es la conferencia de Jorge H Botero Angulo, quien trata sobre la necesidad de reglamentar la revisoría fiscal utilizando expresiones y apelativos muy fuertes con relación a la vigilancia que ejercen los contadores públicos en el cargo de revisor fiscal, llegando a expresar hasta que era un remedo de vigilancia, que ha sido una alta equivocación la que cometieron los

legisladores al dejarle la vigilancia de las empresas a una profesión que solamente hacia auditoría de estados financieros, esas críticas que surgieron aproximadamente en el año 1985 hoy siguen retumbando en los oídos de la historia, porque desde ese momento se estaba pregonando que el contador no está cumpliendo las funciones para las cuales fue nombrado, porque se esperaba que esta profesión cumpliera con las expectativas para las que fue creada la revisoría fiscal.

En Colombia la revisoría fiscal ha pasado por momento de crisis, así como también la auditoría a nivel internacional a raíz de los diferentes escándalos por evidencia de fraudes, como fue el caso de McKesson & Robbins en el año 1939 en Estados Unidos, aquí el principal error de los auditores se relacionó con la falta de procesos de evidencia tales como comprobación con los clientes de las cuentas por cobrar, la verificación de los inventarios desde lo contable hasta lo físico, y la evaluación de los riesgos para poder generar un juicio profesional, todos estos acontecimientos ocasionaron que en el año 1954 se expidieran las normas de auditoría, el dictamen y la expresión de opinión sobre la situación financiera de la empresa (Marín, 2018).

En Colombia, con la Ley 1314 del año 2009 se establece la Convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas de Aseguramiento, y esto trajo consigo debates e incertidumbre en el ejercicio de la revisoría fiscal, tal y como lo expresa Bermúdez (2014), quien indica que en la actualidad hay propuestas de reducir la revisoría fiscal a la realización de una auditoría financiera o excluirla meramente a la de un auditor, sin embargo, dentro de las funciones del Revisor Fiscal, se encuentra la administración de riesgos, como un aspecto de relevancia en los procesos de auditoría, frente a la normativa internacional de auditoría, como lo enuncia Díaz (2011, p. 37), que una de las grandes diferencias entre las NAGAS y las NIAS, es el aspecto de enfoque, el cual parte de detección y no de prevención, indicando que es

necesario establecer cambios en el estilo de auditar pasando de una auditoria reactiva a una auditoria proactiva.

También Sosa (2011), manifiesta algunos parámetros para poder lograr la transformación del Revisor Fiscal en auditor Transnacional como una figura más moderna, global y completa, por tanto, “debe cumplir con los requisitos de un auditor profesional, sino que también deberá incluir los conocimientos temáticos requeridos en las otras jurisdicciones, tales como las normas de auditoría aplicables, marcos de regulación nacional, economía local, etc.” (p.24)

La revisoría fiscal es de gran importancia en cada una de las empresas donde actúa, aunque para realizar un trabajo impecable y eficaz se requiere del apoyo de las empresas de tal manera que se establezcan condiciones favorables, que permitan desempeñar un trabajo limpio, sin intervención de terceros que irruman en su independencia, para ello las compañías deben brindar los recursos necesarios para que se pueda desempeñar esta labor de manera objetiva y así generar información real y veraz del estado de las instituciones.

De esta manera surge el siguiente interrogante ¿El problema de la Revisoría Fiscal está en su origen?, es una pregunta que se plantea la junta central de contadores a lo cual describe lo siguiente “tal vez uno de los problemas que tiene hoy la Revisoría Fiscal esté en su origen, ya que no nace como un servicio natural de la profesión sino como una función de control dentro de la estructura de las empresas, función que con el tiempo se le asigna al contador y las diferentes regulaciones se encargaron de adicionarle funciones de fiscalización y posteriormente de aseguramiento, lo cual permite inferir que la Revisoría Fiscal tiene un problema desde sus comienzos, que se está frente a una norma superior desactualizada, que se quedó obsoleta para responder a las necesidades actuales porque existen unas regulaciones que la han trascendido en el tiempo, como afirma, el Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia (INCP). Hoy es

diferente porque ha cambiado la gobernanza, hay deberes para con terceros, administradores, pero también ha habido cambios avances científicos y técnicos que han cambiado la profesión y debido a ello, la Revisoría Fiscal queda en serio peligro y con diluidos argumentos para fomentar confianza en la información financiera de las empresas, en los inversionistas, en la economía y en los mercados (INCP, 2020, p. 1).

Dado esto, se puede decir que la revisoría fiscal se encuentra desactualizada, las normas contables han tenidos sus cambios drásticos, pero la revisoría se mantiene de la misma manera , esto debido a que se conservan intactas las normas iniciales y la forma de hacer revisaría fiscal que se planteó desde un principio; dentro de lo que se puede asumir que se requiere realizar un cambio drástico a la profesión de contador y a su vez a la forma de hacer revisoría Fiscal , esto con el fin de mitigar la corrupción que se ha presentado en el transcurrir de los años en el país, dando oportunidad a escándalos en empresas de gran tamaño y esto es a cargo del control ineficaz o a la falta de independencia por parte de los revisores fiscales que desempeñaban su rol en dichas organizaciones.

4. Conclusiones

Basados en la historia y todos los acontecimientos que precedieron la creación de la contaduría pública y la revisoría fiscal en Colombia mediante decreto 2373 de 1956, se evidencia la importancia que se atribuye a quienes se desempeñen como contadores públicos, por su rol de portador de información sobre el desempeño económico y financiero, atribuyéndose además en la norma que la revisoría fiscal debía ser ejercida por un contador público, condición que sienta las bases del protagonismo que la profesión contable sostiene hoy en el aseguramiento de la

información, en la función de control y fiscalización en las empresas, ante el Estado y las demás partes interesadas, como un órgano de importancia relevante por el interés del bien común.

En el transcurso de los años la revisoría fiscal ha ido tomando fuerza en cuanto al control por su importante labor de fiscalización pública y privada de las empresas en cuanto al control sobre sus finanzas como un órgano societario de fiscalización; por lo tanto, es fundamental mencionar la permanencia en el tiempo de la revisoría fiscal, con la necesidad de ajustarla al nuevo panorama mundial como una figura de control efectivo y realizar una actualización a la normatividad en cuanto al tema de funciones y obligaciones de la misma, teniendo en cuenta que hasta el momento no se han ejecutado las propuestas y actualizaciones sugeridas al respecto.

Dentro de la problemática y las controversias que se han presentado sobre si necesariamente la revisoría fiscal debe ser ejercida por un contador público, dando como resultado que si el profesional más idóneo para realizar esta función debe ser un contador público por ser un profesional que da fe pública, como la define el artículo 10 de la ley 43 de 1.990, es la atestación o firma 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 casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Además del conocimiento contable, el análisis de estados financieros y de velar por el control y la vigilancia, el revisor fiscal debe estar en una constante formación sobre las nuevas normas como son las normas internacionales de auditoria y aseguramiento (NIAS) y la demás normatividad relacionada o estudios que puedan ampliar su ámbito de aplicación.

Varias instituciones colombianas han tratado de proponer reformas a la revisoría fiscal, lo cual no han tenido gran transcendencia pues quizás carecen de métodos de relación adecuados y no generan el impacto que se espera, es por ello que con este proyecto se propone un articulado que podría modificar o mejorar las funciones del revisor fiscal en la actualidad puesto que esta reglamentación no ha sido actualizada desde la creación del código de comercio.

Referencias

- Actualícese.com (2015, 16 de noviembre). Principios, límites y deberes de un buen administrador. <https://actualicese.com/principios-limites-y-deberes-de-un-buen-administrador/>
- AICPA, [American Institute of CPA's]. (2013, septiembre). American Institute of CPA's. Center for Audit Quality. Disponible en: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/CenterForAuditQuality/Pages/CAQ.aspx>
- Alfaro, J. (2017, 27 de septiembre). Derecho mercantil. Derecho Mercantil España. <https://derechomercantiles pana.blogspot.com/2017/09/que-debe-un-administrador-la-sociedad.html>
- Astudillo, M., y Mancilla, M. (2011). Precios de transferencia en México. *Actualidad Contable Faces*, 14(22),5-20. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720061002>
- Banco de la Republica de Colombia. (s.f.). La Misión Kemmerer; Banco de la Republica, Colombia. <https://www.banrep.gov.co/es/el-banco/mision-kemmerer>
- Barrios, A. (2013). Revisoría fiscal y control fiscal como formas de control estatal en Colombia. *Revista Civilizar de Empresa y Economía*, 4(8). <https://doi.org/10.22518/2462909X.256>
- Bell, W., y. Ralph, J. (1942). *Intervención y Fiscalización de Contabilidades. - Tomo I - "Teoría de la Intervención de Cuentas". Págs. 391 Tomo II - "Práctica de la Intervención de Cuentas". Págs. 465.* The University Society.
- Bermúdez, H. (2014, 4 de agosto). La verdadera Revisoría Fiscal. Legis. http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_934/contrapartida_934.asp?
- Bolaños, A. L.; Bolaños, D. E.; Díaz, J. P. (2017). Corrupción, la revisoría fiscal y la necesidad de fortalecer los entes de control en las instituciones públicas. *Criterio Libre Jurídico*, 14(1), 20–27. <https://doi.org/10.18041/1794-7200/criteriojuridico.2017.v14n1.1602>

Cámara de Comercio De Bogotá. (1985). Sociedades Comerciales. Cámara de Comercio De Bogotá.

Carreño, L. (2018, 22 de mayo). Deber de lealtad de los administradores. <https://www.asuntoslegales.com.co/consultorio/deber-de-lealtad-de-los-administradores-2729625>

Castro, Y. (2017). Conflicto de intereses entre la propiedad y el control, y su impacto en los resultados financieros de las empresas: estudio aplicado a bancos que operan en Chile. *Revista Horizontes Empresariales*, 16(1), 18-41. <http://revistas.ubiobio.cl/index.php/HHEE/article/view/2815>

Congreso de Colombia. (1931, 05 de mayo). Ley 58 de 1931. Por la cual se crea la Superintendencia de Sociedades Anónimas y se dictan otras disposiciones. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1610332>

Congreso de Colombia. (1935, 18 de diciembre). Ley 73 de 1935. Por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1621715>

Congreso de Colombia. (1995, 20 de diciembre). Ley 222 de 1995. Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. Secretaria Senado. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/base/doc/ley_0222_1995.html

Congreso de Colombia. (2009, 13 de julio). Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>

Díaz, J. (2011). Diferencia entre las NIA y las NAGA en la Contaduría Pública en Colombia. *Dictamen Libre*, 8, 32-38.

Función Pública (1956, 18 de septiembre). Decreto 2373 de 1956. Por el cual se reglamenta la profesión de contador, y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75696>

Función Pública (1971, 27 de marzo). Decreto 410 de 1971. Por el cual se expide el Código de Comercio. Función Pública. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102>

Ganga, F., Ramos, M., Leal, A., y Valdivieso, P. (2015). Teoría de agencia (TA): supuestos teóricos aplicables a la gestión universitaria. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 25(57), pp. 11-25. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81839197002>

García, N. (2012). A propósito del libro "accounting theory: research, regulation and accounting practice" de Michael Gaffikin. *Cuadernos de Economía*, 31(56), 345-352. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=282124593015>

Hurtado Araneda, Hugo, (2011). los métodos de precios de transferencia y el ingreso de chile a la OCDE. *Revista Chilena de Derecho* 38 (3), 511-544. <https://www.redalyc.org/pdf/1770/177021501005.pdf>

INCP [Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia]. (2020, 20 de agosto). Cuáles son los retos de los contadores públicos frente a la Revisoría Fiscal. <https://incp.org.co/cuales-son-los-retos-de-los-contadores-publicos-frente-a-la-revisoria-fiscal/>

Marín, L. (2018). *Cambios en la ley de auditoría derivados de escándalos financieros*. [Tesis de grado]. Universidad Pontificia Comillas. Repositorio Comillas.

- <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/22907/TFG-Lucena%20Marin%2C%20Lucia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Narváez, J. (2008). *Introducción al derecho mercantil*. Editorial Legis.
- Real Academia Española [RAE]. (2020). Auditoría. RAE. <https://dle.rae.es/auditor%C3%ADa>
- Sánchez, V. (2015). *Análisis del estilo directivo de steve jobs, ¿Es imprescindible su figura en el éxito de apple?* [Tesis de grado]. Universidad Pontificia Comillas. Repositorio Comillas. <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/3727/1/TFG001104.pdf>
- Sosa, J. (2011). *Reflexiones sobre las exigencias formuladas a los Revisores Fiscales en los últimos cuatro años y su relación con los requerimientos internacionales de formación*. Pontificia Universidad Javeriana.
- Stevens, M. (1981). *Las ocho grandes, el primer libro sobre las multinacionales más poderosas e influyentes que asesoran al mundo empresarial*. Editorial Planeta.
- Suárez, Y. M. (2017) Evolución de la profesión contable en Estados Unidos: Una revisión de mitad del siglo XIX y siglo XX. *Lúmina*, (18), 60 - 89.