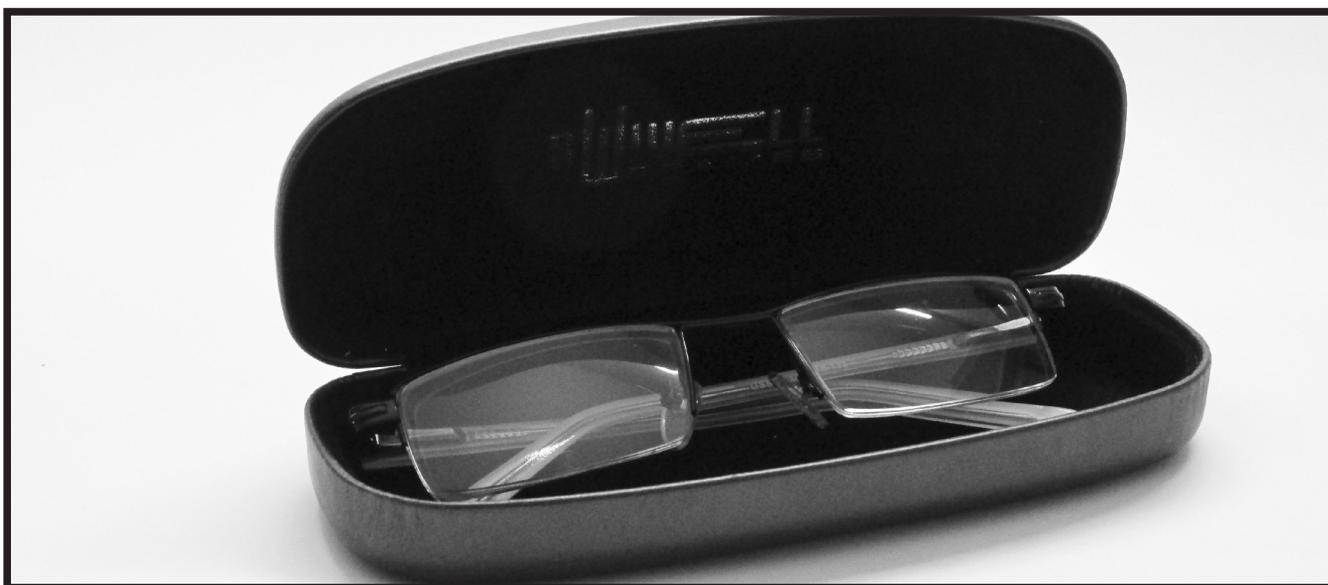


LA AUDITORÍA EXTERNA Y LA REVISORÍA FISCAL. Reflexiones a partir de dos enfoques disciplinares de la contaduría pública*

External audit and fiscal review. Reflections from two disciplinary approaches to public accounting

Ferro-Valderrama, F.** y Vera-Pérez, H.***



RESUMEN

Más que dar un listado de semejanzas o diferencias entre la auditoría externa y la revisoría fiscal, buscamos reflexionar sobre el desafío profesional en el que se encuentra la contaduría pública teniendo en cuenta la tensión que existe en el ejercicio profesional, con fronteras borrosas, de la auditoría externa y la revisoría fiscal. Para ello es necesario tener en cuenta las siguientes definiciones: la auditoría externa (desde la contaduría pública): el análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control de los procedimientos e información de los registros o informes de contabilidad por un contador público que hará las veces de tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con el objetivo de establecer su veracidad y legalidad que será presentada en un informe al contratante; además de considerar que el ejercicio de la auditoría externa será llevado a cabo de manera no permanente. Y la revisoría fiscal es una institución, es decir, un producto social y cultural que se construye a partir de acuerdos sociales básicos, por lo cual su objetivo reside en la defensa del interés público.

Palabras Clave: auditoría externa, revisoría fiscal, contaduría pública, ejercicio profesional, revisor fiscal, auditor externo.

ABSTRACT

More than to give a list of similarities or differences between the external audit and the fiscal revisoría, we seek to think about the professional challenge in the one that is the public accountancy bearing in mind the tension that exists in the professional exercise, with blurry borders, of the external audit and the fiscal revisoría. For it is necessary bear the following definitions in mind: the external audit (from the public accountancy): the analysis, inspection, observation, interrogation, confirmation and control of the procedures and information of the records or reports of accounting for a public book-keeper that will do the times of third person different from the one who prepared its and from the user, with the aim to establish the veracity and legality that will be presented in a report to the contractor; beside thinking that the exercise of the external audit will be carried out in a not permanent way. And the fiscal revisoría is an institution, that is to say, a social and cultural product that is constructed from social basic agreements, for which the objective resides in the defense of the public interest.

Key words: external audit, fiscal revisoría, public accountancy, professional exercise, fiscal reviser, external auditor.

* Trabajo Presentado para optar al título de Especialista en Revisoría Fiscal. Universidad Militar Nueva Granada. Asesor: Coronel Daniel Ospina. Director de Ciencias Económicas

** Contador público. Especialización en Revisoría Fiscal. fayzuliferro@gmail.com

*** Contador público. Especialización en Revisoría Fiscal. haidivera@yahoo.es

1. INTRODUCCIÓN

Siempre que se colocan en tensión dos puntos de vista, sean de orden teórico o práctico, se habla de un problema que hay que resolver; nosotras creemos que esas tensiones no deben ser vistas como problemas, deben abordarse como problemáticas. Tal vez no se identifique la diferencia, pero es muy notoria, el problema requiere de solución en tanto que genera repercusiones negativas para las partes implicadas, no existen puntos de encuentro y, sobretodo, el abordaje al mismo se hace desde la percepción de un predicamento, en el cual las partes del sistema carecen de la fortaleza necesaria para reconfigurarse y sopesar las fuerzas externas o internas que la hacen malfuncionar.

Por otra parte, una problemática es una emergencia dentro del sistema, sea por causas externas o internas, que debe ser abordada desde la complejidad de sus elementos constituyentes, entendiendo que cada uno de ellos tiene la potencia y capacidad de propender por el mejoramiento, es decir, la auto-reconfiguración del sistema permite el enrolamiento de los elementos necesarios para evolucionar de forma sinérgica, propendiendo por el mejoramiento continuo. En definitiva, una problemática no es algo negativo, es una situación que se hace necesaria en cuanto obliga al sistema a su perfeccionamiento.

1. Es una disciplina (profesional) que permite una sólida formación teórico-práctica y el desarrollo de habilidades y aptitudes para el análisis e implantación de sistemas contables y de control en las organizaciones, públicas y privadas. La contaduría Pública es ejercida por el Contador Público. La Contaduría Pública tiene como objeto de estudio los dispositivos, mecanismos e instrumentos que operan sobre el hecho económico con fines de control en el ámbito de lo público.

2. El análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control de los procedimientos e información de los registros o informes de contabilidad por un contador público que hará las veces de tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con el objetivo de establecer su veracidad y legalidad que será presentada en un informe al contratante; además de considerar que el ejercicio de la auditoría externa será llevado a cabo de manera no permanente.

3. Es una institución, es decir, un producto social y cultural que se construye a partir de acuerdos sociales básicos, por lo cual su objetivo reside en la defensa del interés público (Plata Gómez, R., s.f., pág. 5)

Por tal motivo, el objetivo de este documento es reflexionar en torno a la problemática suscitada por la tensión entre dos enfoques disciplinares de la contaduría pública¹: la auditoría externa² y la revisoría fiscal³, con el fin de hacer evidente los caminos que permitan la relación sinérgica de los elementos del sistema, y así fortalecer la disciplina de la contaduría pública.

Para llevar a cabo esto, nos enfocaremos, en primera instancia, en hacer una recapitulación de las características propias de la auditoría externa y la revisoría fiscal, luego analizaremos los cruces conceptuales y prácticos de las mismas, que nos permita vislumbrar puntos en común y a su vez que sus diferencias.

Cuestionaremos la participación de la disciplina, los organismos e instituciones y la investigación, como coparticipes en la formulación teórica y el ejercicio profesional⁴ de la contaduría pública, en especial en la revisoría fiscal y la auditoría externa.

Esta reflexión nos permitirá, poner en tela de juicio las actuaciones de todos y cada uno de los actores involucrados en el sistema. Sin embargo, debemos aclarar que, como reflexión, dejamos a potestad del lector analizar y determinar sus propios caminos de acción que propendan por el fortalecimiento de la contaduría pública. Nosotras sólo pretendemos evidenciar la necesidad de ver de forma holística todo el sistema, donde todos somos parte activa y por lo tanto tenemos responsabilidad frente a las tensiones que en él se presenten.

2. LA AUDITORÍA EXTERNA Y LA REVISORÍA FISCAL

En ocasiones las disciplinas presentan conflictos internos, como lo son: tensiones entre los conceptos y sus aplicaciones, desarrollo de ejercicios de práctica profesional, entre otros, que pueden ser ocasionados tanto por condiciones externas como internas,

4. Es la actividad llevada a cabo por un profesional (contador público) en función de su práctica disciplinar.

llevando a que los actores involucrados propendan por acciones que permitan la evolución, desarrollo o adaptación a las emergencias suscitadas en el medio. Sin embargo para llevar esto a cabo, es necesaria no solamente una pertinencia en la forma de actuar a niveles profesionales, sino que se deberá ahondar en los modelos, conceptos y preceptos disciplinares, es decir, la disciplina necesita ser repensada no sólo desde su praxis, o su pensamiento dogmático en ejercicio, sus instrumentos y sus metodologías, sino desde su razón misma de ser.

Sobre la pretensión de este escrito, más de dar un listado de las semejanzas o diferencias entre la auditoría externa y la revisoría fiscal, que de alguna manera dará luces al entendimiento del texto, éste se encamina a una reflexión sobre el desafío profesional en el que se encuentra la contaduría pública. Se cuestiona el ejercicio con fronteras borrosas de la auditoría externa y la revisoría fiscal.

Antes de adentrarnos en el tema, huelga aclarar que hasta el momento hemos preferido la utilización de los términos: auditoría externa y revisoría fiscal, en lugar de auditor externo⁵ y revisor fiscal⁶, debido a que los primeros hacen referencia al órgano y los segundos al profesional que pone en acción conocimientos, habilidades y técnicas especializadas de una disciplina específica, en este caso el contador público, correspondiendo en cada caso una singularidad –posiblemente borrosa, instrumentalmente– en cuanto a naturaleza, estructura, responsabilidades y demás asuntos concernientes a su ejercicio. Por tanto y a pesar de la correspondencia de actuación-consecuencia implícita en el ejercicio profesional de la persona, la responsabilidad de la contaduría

pública como disciplina se enmarca más hacia la conceptualización y modelos pertinentes para los órganos como macro-estructuras o sistemas.

En el ejercicio profesional de la auditoría externa y la revisoría fiscal, dos macro estructuras, se observan dos enfoques disciplinares de la contaduría pública, que aunque semejantes en muchos aspectos -como veremos más adelante- se debe dejar en claro que, desde el punto de vista jurídico, son dos asuntos diferentes: “la Revisoría Fiscal es una institución propia del sistema latino; la Auditoría Externa es un instituto Jurídico del derecho anglosajón” (Mantilla B., 1989, pág. 35)⁷. Además, sus naturalezas son diferentes: la primera es un “control privado a favor del orden público económico cuyo responsable último es el estado; la otra, (la auditoría externa) análisis y evaluación en defensa de los intereses de los inversionistas ó de la parte contratante” (Mantilla B., 1989, pág. 35). Sin embargo, se debe aclarar que no por ser de naturalezas distintas sean así mismo contradictorias.

Es innegable que la valoración de la revisoría fiscal dada por las firmas privadas, se enmarca en pertenecer, como un anexo más, en el paquete de servicios de auditoría externa, lo que conlleva a que se generen conflictos entre la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa en el orden instrumental, e incluso en la percepción empresarial, social y aún más penoso, disciplinar.

De acuerdo a lo anterior, analizaremos las características propias de cada enfoque, con el fin de aportar a la discusión, y dar luces a la reflexión, en tanto que permita ver holística o integralmente los dos enfo-

5. Individuo fuera de la organización que evalúa objetivamente la eficacia del sistema organizacional, desde el análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control de los procedimientos e información de los registros o informes de contabilidad por un contador público que hará las veces de tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con el objetivo de establecer su veracidad y legalidad que será presentada en un informe al contratante.

6. Es la persona natural o jurídica que tiene el deber legal de proteger los intereses de los acreedores, el Estado y principalmente de los asociados.

7. Sin embargo ha de aclararse que existen algunos pronunciamientos al respecto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en especial las “Normas de Auditoría y de Ética: Pronunciamiento 2, Pronunciamiento 3, Pronunciamiento 4, Pronunciamiento 5, Pronunciamiento 6, Octubre de 1.993 Santafé de Bogotá, D.C., Colombia. República de Colombia”, basados en la ley 43 de 1990, la cual reglamenta la profesión de la Contaduría Pública que institucionaliza un nuevo estatuto orgánico. Esta ley definió las normas de auditoría generalmente aceptadas y facultó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para complementar y actualizar estas normas.

ques, que a nuestro parecer más allá de la propensión hacia uno u otro, son complementarios en el ejercicio del bien común y la economía del país, mas se deben dejar claras sus dinámicas, desde su naturalezas, estructuras, instrumentos y todos aquellos elementos que permitan su desenvolvimiento cabal y el logro de sus objetivos.

2.1. La Revisoría Fiscal

En cuanto a la revisoría fiscal, vale la pena aclarar que desde el marco legal otorgado por la ley 43 de 1990 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública expresa:

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. [Con sus respectivos objetivos] De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información financiera del ente a fin de expresar una opinión profesional independiente sobre los estados financieros y la evaluación y supervisión de los sistemas de control. (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, s.f., pág. 5)

Por otra parte, el código de comercio colombiano se limita única y exclusivamente al revisor fiscal⁸, es decir a la persona y no al órgano, por cuanto a partir del artículo 207 (Código de Comercio de Colombia, 1971) deberá ser intuida una definición, no legal, de la Revisoría Fiscal; Sin embargo, nos valdremos de la definición dada por Cáceres et al: “La Revisoría Fiscal es el órgano asocietario el cual, bajo la dirección y responsabilidad del Revisor Fiscal y mediante

8. El “Código de Comercio de Colombia. Decreto 410 de 1971. Libro Segundo. De Las Sociedades Comerciales. Titulo I. Del Contrato de Sociedad. Capitulo VIII. Revisor Fiscal”, presenta con claridad la naturaleza y características propias del revisor fiscal, sin embargo se deberá intuir aquellas correspondencias a la Revisoría Fiscal, al igual que las semejanzas y diferencias con la auditoria externa.

la aplicación de la técnica de Interventoría de Cuentas, le corresponde ejecutar en forma integral, permanente, oportuna, equitativa e independiente, el control de la sociedad, en los términos que le señalen expresamente la ley, los estatutos y los órganos sociales competentes” (Cáceres, et al., citado por Mantilla B., Samuel Alberto. 1989, p. 51.), ésta una definición directa, que sigue vigente si se examina con detalle la aseveración que hace el Consejo Técnico de la Contaduría Pública respecto al objetivo de la Revisoría Fiscal: “[...] que unos profesionales idóneos, de aquilatada honradez, integridad y responsabilidad, investidos de la representación permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, les informaran regularmente cómo había sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad y sus resultados económicos.” (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, s.f., pág. 1)⁹.

En ambos casos podemos develar o vislumbrar: a. el marco legal que normaliza la Revisoría Fiscal (o en términos del Código de Comercio de Colombia: Revisor Fiscal), el cual conduce a su tecnificación. Sin embargo, la definición conceptual aún cuenta con vacíos que propician la tensión con la Auditoria Externa, teniendo en cuenta que ésta no cuenta con el respaldo legal, en sentido pragmático.

De igual manera podríamos entrever que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública reconoce que la tensión que se presenta entre la Revisoría Fiscal y la Auditoria Externa, no es de índole social, o empresarial, ya que ellos tienen claro el papel que desempeñan en el ejercicio de sus funciones pertinentes y han hecho esfuerzos para el reconocimiento de que son dos enfoques distintos, y responsabiliza, a pesar de los grandes esfuerzos de los revisores fiscales, a la

9. Sin embargo ha de reconocerse que esta referencia hace más alusión a las funciones y acciones que debe tener el Revisor Fiscal, como persona/profesional, que el objetivo y/o naturaleza de la Revisoría Fiscal.

disciplina de la contaduría pública:

En la vida de la revisoría fiscal no hay duda de que se han dado cambios importantes en los enfoques y alcance del trabajo, en precisar sus funciones y en comunicar el resultado de su trabajo, propiciados por los encuentros, congresos y simposios de revisores fiscales. Pero estos cambios han sido lentos y han respondido más bien a las nuevas exigencias de los usuarios y de las entidades encargadas del control y vigilancia de las sociedades que a una decisión de la contaduría pública. (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, s.f., pág. 1-2).

Esto nos plantea un reto que no sólo compete a los contadores públicos en ejercicio, sino también a los que se encuentran en formación e incluso a la academia y a la disciplina misma. La contaduría pública debe pensarse a sí misma, debe auto-reflexionarse: “La Contaduría Pública es una profesión liberal y como tal tiene las siguientes características propias de las profesiones liberales (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1996, pág. 58): 1. Se considera esencial para asegurar el bienestar de los miembros de la sociedad. [...] Propende por la autonomía de fijar sus propios objetivos, reglas, procedimientos y desarrollos en el campo de su quehacer. [...] Asume una identidad y una cultura propia, con su propio lenguaje, procedimientos, símbolos, hábitos, etc.” (Plata Gómez, s.f., pág. 5).

Una forma de ver la Revisoría Fiscal, propendiendo por el fortalecimiento conceptual es: “La Revisoría Fiscal entonces no es una función, ni mucho menos una actividad; no es un órgano más del Estado, ni una unidad funcional de la organización (en cuyo caso estaría comprometiéndose con la defensa de estos intereses individualmente considerados). Ante todo, debe concebirse como una institución, es decir, como producto social y cultural que se construye a partir de unos acuerdos sociales básicos, por lo cual su papel reside en la defensa del interés público” (Plata Gómez, s.f., págs. 10-11), en este orden de ideas, seguimos teniendo el problema de decir lo que no es la Revisoría Fiscal, sin embargo se debe reconocer que esta tesis presenta el concepto de “responsabilidad social” en el marco de la legalidad, con el cual

podría darse una visión para el abordaje desde la Contaduría Pública de la Revisoría Fiscal, su naturaleza, estructura, funciones y objetivos, que conlleven a la creación de modelos instrumentales propios de su ejercicio profesional.

2.2. La Auditoría Externa

En cuanto a la Auditoría Externa, es de aclarar que no solamente no cuenta con un marco legal colombiano, más allá de los pronunciamientos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en los que se hace mención a Auditoría y no a Auditoría Externa, sino que este modelo se encuentra enmarcado en una cultura tanto social como económica anglosajona, es un instituto jurídico del derecho anglosajón. Kohler define la auditoría como: “La actuación del Contador Público al desarrollar la revisión anual de un negocio [...] es una función indispensable de la Contabilidad, ejecuta la revisión profesional y las correcciones consiguientes que aseguran la presentación de información financiera de negocios y otros organismos, digna de confianza... En su aceptación más amplia Auditoría significa cualquier revisión profesional o no profesional de registros o informes de contabilidad. Cuando se usa por el Contador Público, la palabra se aplica en su sentido más estricto y profesional, a sus actividades en el desarrollo de la revisión periódica o examen del Balance General” (Kohler, citado por Mantilla B., 1989, p. 110). El aporte importante conceptual de esta definición, con trascendencia instrumental en el ejercicio profesional, es la aceptación de la acepción amplia de auditoría; es decir, la existencia de distintos campos en los cuales se puede auditar en una institución, por ejemplo: financiero, sistemas, productivos, entre otros, en cuyos casos específicos se enmarca el profesional pertinente; sin embargo, subsiste aún el vacío en el entendimiento estricto de Auditoría Externa, y su definición se diluye en la auditoría general, pero con las formas pertinentes al contador público. E incluso la falta de especificidad de los términos la hallamos en la ley 43 de 1990 “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras

disposiciones”¹⁰, debido a que plantea las actividades relacionadas con la ciencia contable en general que implican la organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público; sin embargo, en ningún momento se determina la relación con la auditoría externa, e incluso no hace mención de este concepto. Por tal razón se toma el concepto “auditoría” como un genérico sobreentendido como aplicación exclusiva del contador público, e incluso sin encontrar una definición de la misma, cómo es el caso de la utilización del término “auditoría externa”. E incluso encontramos ésta misma falencia en el Pronunciamento 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, s.f.), encontrando una ausencia total de definición de auditoría, y más aún de auditoría externa.

Teniendo en cuenta que no existe una definición legal de auditoría externa, daremos una primera aproximación. Auditoría externa es el análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación (Colombia. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, s.f.) y control de los procedimientos y la información por una tercera persona¹¹ distinta de quien la preparó y del usuario, con el objetivo de establecer su veracidad¹² y legalidad que será presentada en un informe que

permita el mejoramiento del contratante, además de considerar que el ejercicio de la auditoría externa será llevado a cabo de manera no permanente.

Hasta el momento hemos presentado separadamente la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa de manera independiente, y como se observa, no se encuentra conflicto entre las dos; mas cuando la auditoría externa se encuentra bajo la responsabilidad del contador público, encontramos un límite borroso en el ejercicio del uno y del otro. Por tal motivo, y siendo consecuentes con esta temática, se hace necesario una segunda aproximación de definición de Auditoría Externa que nos permita vislumbrar diferencias y semejanzas con el ejercicio de la Revisoría Fiscal. La Auditoría Externa cuya competencia es del contador público es: el análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control de los procedimientos e información de los registros o informes de contabilidad por un contador público que hará las veces de tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con el objetivo de establecer su veracidad y legalidad que será presentada en un informe al contratante, además de considerar que el ejercicio de la auditoría externa será llevado a cabo de manera no permanente.

2.3. Diferencias entre Auditoría Externa y Revisoría Fiscal

A partir de esta definición podremos determinar las siguientes diferencias: a) diferencia temporal: la revisoría fiscal es llevada a cabo de manera permanente, y la auditoría externa es contratada durante periodos de tiempo determinado. b) diferencia por naturaleza: la revisoría fiscal es un control privado a

10. Esto podrá identificarse en, especialmente, los artículos: CAPITULO PRIMERO: De la profesión de Contador Público. Artículo 2o. con su parágrafo 2, Artículo 7o. en los numerales 1, 2 y 3, teniendo en cuenta la Nota Jurisprudencial. La Corte Constitucional en sentencia C 645 de 2002 declaró exequibles, únicamente por las razones analizadas y expuestas en esta providencia, los literales b), d) y e) de esta disposición” que se encuentran en: “CONGRESO DE LA REPÚBLICA. LEY 43 DE 1990 (Diciembre 13) “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones”. El Congreso de Colombia, Vigencia. Esta Disposición fue reglamentada por los Decretos 1235 de 1991, 1510 de 1998. Conc.: Orientación Profesional 5 de 2003 Consejo Técnico de la Contaduría; Resolución 160 de 2004 Junta Central de Contadores”. De esta manera podemos identificar la falta de claridad en los conceptos, e incluso nos proporciona una justificación en la falta del concepto: Revisoría Fiscal, creando polisemántica en las definiciones, generando a su vez confusión en las herramientas, instrumentos y ejercicios de uno u otro.

11. Entiéndase como persona jurídica o natural con las competencias profesionales y legales pertinentes para el ejercicio de la auditoría., que hará la veces de contratado.

12. Cita no textual de Porter y Burton que definen la auditoría como: “el examen de la información por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario” (Mantilla B., 1989, pág. 110).

favor del orden público económico cuyo responsable último es el estado (Mantilla B.1989, pág. 35), con sustento legal, sin obviar la participación y responsabilidad de la institución¹³; a su vez la auditoría externa se fundamenta en análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control *evaluativo* en defensa de los intereses de la parte contratante (Mantilla B.1989, pág. 35). c) diferencia de ejercicio: la revisoría fiscal es realizada de forma constante, con modelo de control permanente; la auditoría externa tiene como prelación el modelo de análisis y evaluación posteriori a los procesos. d) diferencia de vinculación: la revisoría fiscal se encuentra determinada por la obligatoriedad, vinculada dentro del esquema administrativo de la institución; la auditoría externa es contratada por la administración con potestad de tiempo y espacio.

2.4. Semejanzas entre Auditoría Externa y Revisoría Fiscal

Si encontramos tantas diferencias entre la revisoría fiscal y la auditoría externa¹⁴, nos surge la pregunta: ¿dónde se origina la tensión entre la revisoría fiscal y la auditoría externa? Para resolver esta interrogante, consideramos lo siguiente, algunas semejanzas son: a) semejanza de actor: tanto la revisoría fiscal como la auditoría externa puede ser ejercida por un contador público (Colombia. Congreso de la República. Ley 43 De 1990, Diciembre 13). b) semejanza funcional: análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y control de la información. c) semejanza de legalidad: las funciones deben estar enmarcadas en el cumplimiento de la ley por parte de la institución a la que se hace la revisoría fiscal o la auditoría externa. d) semejanza de incertidumbre

conceptual: no cuentan con un marco legal en cuanto a su definición, ya sea como organismo o institución, que permita el fortalecimiento y la especificidad de cada uno, lo que si se encuentra son sus determinaciones de la persona ejecutora: revisor fiscal y auditor.

En resumen, las semejanzas y diferencias generales entre la auditoría externa y la revisoría fiscal, se localizan en la instrumentalización para el ejercicio profesional en cada una de ellas. Las aproximaciones legales, los pronunciamientos del Consejo Técnico de Contaduría Pública y textos generales sobre revisoría fiscal y auditoría externa se encuentran llenos de ambigüedades y/u omisiones respecto al ejercicio técnico del contador público.

2.5. Reflexión a partir de la aproximación al origen de la tensión entre Auditoría Externa y Revisoría Fiscal

En muchas ocasiones los profesionales en contaduría pública han planteado la tensión entre el enfoque latino (revisoría fiscal) y el anglosajón (auditoría externa) basada en sus marcos legales e incluso en la falta de resoluciones procedimentales y argumentativas de los órganos que propendan por la guía efectiva en el desarrollo de las funciones correspondientes a cada uno; sin embargo, a nuestra consideración la tensión supera los protocolos institucionales legales, y se inserta en el trasfondo de la disciplina de la contaduría pública, desde su concepción de conocimientos específicos hasta su ejercicio profesional.

Los organismos encargados de pronunciarse sobre el ejercicio profesional, sumados a las instituciones encargadas de la capacitación profesional de los contadores públicos, han dado laxitud a los modelos pragmáticos de la revisoría fiscal y la auditoría externa, dejando toda esa responsabilidad a la experticia y conocimiento individual de cada contador público (vislumbrado en la nota 22) creando límites borrosos tanto en los instrumentos como en la aplicación de los mismos.

En este sentido hemos de citar a Yanel Blanco:

13. Sustentado con base en: "Código De Comercio De Colombia. Decreto 410 De 1971. Libro Segundo. De Las Sociedades Comerciales. Titulo I. Del Contrato De Sociedad Capitulo Viii Revisor Fiscal. Art. 203. Sociedades Obligadas A Tener Revisor Fiscal. Deberán Tener Revisor Fiscal: [...]".

14. Hemos de entender desde esta parte del texto a la auditoría externa con base en la participación del ejercicio profesional del contador público, que nos permitirá el objeto de este ensayo.

Ningún contador que lea el artículo 207(Código de Comercio de Colombia. Decreto 410 De 1971)¹⁵ puede afirmar en público que Auditoría Externa es lo mismo que Revisoría Fiscal, pero en la práctica sí se da el caso en que el subconsciente traiciona, sobre todo si se trata de firmas, a menos que se esté haciendo en entes vigilados por superintendencias. En las Compañías Cerradas al inversionista, hacer Revisoría Fiscal es hacer Auditoría Externa y llenar un cuestionario simple que se puede hacer en pocas horas. En la práctica profesional los artículos 207 no son cumplidos. Esto es conflictivo pero así se está haciendo. Así cumplen con los usuarios y creen estar haciéndolo bien. Otro grupo no hace la Auditoría Externa sino puro control y vigilancia pero no deja ninguna evidencia o papel de trabajo. ¿Quién está ejerciendo más acorde con la realidad? Es posible que tenga mayor presentación en la comunidad la de las firmas de Auditoría. Los criollos no tenemos buena imagen en la comunidad. (Yanel Blanco, citado por Mantilla B., 1989, pág. 32.)

Esta práctica profesional es llevada a cabo por “El Contador Público formado en unas estructuras teóricas, unas bases conceptuales, unas aptitudes profesionales, y unas cualidades humanas, es el agente coordinador de la institución denominada Revisoría Fiscal” (Plata Gómez, R., s.f., pág. 14); es menester aclarar que además de las citadas “habilidades” el contador público también obtiene desde la academia, reforzada por la práctica profesional, las herramientas, los instrumentos, que le permiten su ejercicio con forme a las necesidades emergentes y específicas de cada institución, sin embargo estas herramientas hasta el momento han sido vistas por los contadores como genéricas, o específicas si así se quieren ver, para el desarrollo de toda su actividad laboral, indiscriminándolas en el momento de realizar su trabajo como revisor fiscal o auditor externo. Por ello es muy frecuente encontrar entre los contadores públicos frases que aluden a que los instrumentos para la revisoría fiscal y la auditoría externa son los mismos, empero, contemplando las

diferencias entre el ejercicio de la una y la otra, e incluso desde su naturaleza misma y sus objetivos, cabe el cuestionamiento: ¿la interrelación de los instrumentos, esa línea borrosa en su ejecución, da en la práctica el imaginario de que la revisoría fiscal y la auditoría externa sean lo mismo?, o tal vez ¿la utilización de los instrumentos, su forma y ejecución hacen ver que se hace revisoría fiscal cuando realmente se está haciendo auditoría externa, o viceversa?

Es interesante ver que en el manejo conceptual referido tanto a la revisoría fiscal como a la auditoría externa, los contadores públicos cuentan con la claridad suficiente, y pertinente, para diferenciar la una de la otra; en este sentido los documentos (ya sean bibliográficos, hemerográficos y, más recientemente, webgráficos) sumados a los discursos (magistrales o no) que tanto la profesión como la disciplina desde la academia o desde su ejercicio dan los parámetros, determinantes y/o características más que suficientes para satisfacer la necesidad teórica/conceptual, de esta forma podría decirse que la preocupación que la academia y la disciplina ha tenido por aclarar los conceptos quedan más que satisfecha: “Las auditorías son parte del plan de fiscalización de la revisoría fiscal. [Sin embargo] La revisoría fiscal no es auditoría” (Jiménez Cárenas, G. H. Y Valencia Flórez, M. R., 2001, pág. 56)¹⁶; y si todo esto ya está claro tanto para la disciplina de contaduría pública como para los contadores, entonces dónde está el origen de la tensión.

En frases arriba hemos dado una aproximación del origen de la tensión, sin embargo creemos necesario ahondar un poco más, ver otra posibilidad más allá de la instrumentalización. Comprendamos la necesidad de la existencia de los organismos que regulan no sólo el ejercicio de la profesión del contador público con relación a la revisoría fiscal o la auditoría externa, sino también aquellos que se encargan de la formación disciplinar, con el fin de dar los parámetros

15. En especial el Capítulo Segundo de la Ley 43 de 1990. Op. Cit., Del Ejercicio De La Profesión. Sumado a toda las fuentes citadas en este documento.

16. La frase “Sin embargo” que aparece entre paréntesis es una anotación nuestra.

mínimos para el desempeño desde la academia, pasando por la aplicación práctica en el mercado, hasta la investigación como un modo de fortalecer la disciplina su conceptualización, su praxis y su filosofía, en general, diciéndolo de forma más escueta, su razón de ser, su naturaleza.

Así encontramos otra génesis de la tensión, dichos organismos han descuidado la investigación no en las diferencias conceptuales entre la revisoría fiscal y la auditoría externa, como ha quedado claro en párrafos precedentes, como sí lo han hecho con referencia a la práctica profesional, tal vez por el temor, que parece ser natural, que sienten los profesionales en entrometerse en la manera en que sus colegas llevan sus labores, dando muestra de arrogancia, posiblemente justificada o no, en tanto que deberá para ello tener los conocimientos teórico/prácticos necesarios para ello; o por otro lado por creer de forma errónea, algo muy frecuente en la mayoría de disciplinas, que ya está todo dicho sobre el tema, dejando al libre albedrío la manera de ejercer la profesión, que incluso hacen que la disciplina se estanque dando poca oportunidad a los nuevos planteamientos que han menester una apertura de mentes, de forma de ver las nuevas tendencias glocalizantes; e incluso podría ser por la incapacidad de reconocer áreas de investigación más allá de lo dicho con anterioridad, de quedarse con los pensamientos desarrollados en otros contextos que posiblemente se encuentran con bases en características específicas, como por ejemplo el modelo anglosajón (auditoría externa), sin embargo no estamos diciendo que este modelo no sea propio para el contexto colombiano sino que deberá ser realizada la investigación pertinente que permita que sea extrapolada de tal manera que sea efectiva su aplicación.

También podemos ejemplificar esta necesidad investigativa desde el modelo latinoamericano (revisoría fiscal) debido a que se ha quedado estancado en normatividades y prácticas, sea por descontextualizarse, o no tener el suficiente poder de evolucionar, o incluso pretender convertirse en un modelo extranjero sin contemplar las necesidades y características propias no sólo de las prácticas disciplinares o

académicas sino también las personalidades, los conscientes y subconscientes, la ética, los principios morales... y todas las demás características que configuran al profesional/persona que ejercen en un medio que cada día es más competitivo, desde la calidad en el ejercicio práctico y, también, la gran cantidad de egresados para un mercado que no los demanda en tal cantidad.

Bien, estas afirmaciones podrán estar fundadas o infundadas, mas se deben entender como una excusa para reflexionar sobre la necesidad de la investigación; una investigación que obliga a la unión sinérgica de todos los organismos, que de una u otra manera, estén involucrados. Organismos gubernamentales, con sus normas, pronunciamientos, leyes; Instituciones académicas que se encargan de la formación, capacitación, generación de conocimiento, lugares de experimentación, centros de énfasis teórico; Empresas con las propiedades propias de los espacios de ejercicio práctico. Ello permitiría el fortalecimiento de la disciplina, de su esencia, de sus prácticas, teorías, conceptualizaciones, potencias de satisfacer las necesidades emergentes; Dejaría sin piso las tensiones del ejercicio profesional.

Hasta el momento hemos hablado acerca de las tensiones ya conocidas por todos los que estamos involucrados con la contaduría pública, así que ahora pretendemos dar una visión, entre muchas otras existentes e igual de válidas, para llevar a la disciplina del contador a sobreponerse de todas las tensiones, problemáticas, vicisitudes, o como se le quiera llamar, que fueron mencionadas arriba.

En primera instancia tocaremos tangencialmente la necesidad que tienen los organismos institucionales académicos de la reformulación del Proyecto Educativo Institucional (PEI), en especial desde su área de gestión: Currículo, que permite tener un programa acorde con los perfiles que requiere el mercado (las empresas, los clientes, la sociedad...) y así permitir el mejoramiento continuo y la calidad de la disciplina; sin embargo en este punto no debemos dejar de reconocer la importancia que cada facultad y

cada programa de contaduría pública formule un Proyecto Educativo de Programa –PEP, con el fin de crear un espacio académico que no se encuentre aislado de los contextos emergentes, desde su propio autoreconocimiento, autoreflexibilidad, hasta la percepción que de ella tiene los actores del mercado y la sociedad en general. Cómo lograr esto, se debe hacer un estudio de mercado serio, y no formular el PEP, en especial el currículo, desde la percepción de los docentes, que aunque no estemos negando la capacidad que cada uno tiene, su profesionalismo e incluso su experiencia laboral, sigue siendo subjetivo, y por tanto las sugerencias se encaminan a lo que ellos deseen que sea la disciplina, cómo debe enseñarse, y no una mirada objetiva del contexto. Comprendemos que esto no es algo que se logra de la noche a la mañana, pero creemos que puede lograrse, y por tanto vale la pena dar un primer paso.

Un segundo componente es la participación de los organismos. Tanto el gobierno, las facultades de contaduría, los gremios empresariales deben dejar de lado la autocomplacencia, que les hace pensar que lo que se está haciendo, está bien hecho, es decir, dejar únicamente a los contadores públicos el criterio del ejercicio de la profesión, referida a la implementación de las herramientas. Dichos organismos deben especializar los instrumentos para que no solamente se diferencie de manera teórica sino también en la práctica, la revisoría fiscal de la contaduría pública; para ello, no lo pueden hacer de forma aislada e impositiva, debe ser llevada a cabo por medio de la convocatoria y la sinergia de un grupo de personas, equipos de trabajo, que pertenezcan al área, acompañadas de aquellos profesionales de otras disciplinas que permitan una mirada más holística del proyecto, de la contaduría pública, de su ejercicio, como lo podrían ser: sociólogos, antropólogos, eticistas, entre otros. Miremos detenidamente aquellas características que hacen ser a la revisoría fiscal y a la auditoría pública, y ellos mismos, aunque estén en el área conjunta de la contaduría, requieren instrumentos específicos para llevar a cabo su ejercicio, el desarrollo de sus funciones; no con esto estamos diciendo que los que existen estén mal planteados, o que haya

una separación rotunda de los instrumentos, un límite insalvable entre uno y otro, ya que la especificidad de la contaduría requiere unos mínimos compartidos por todos los que ejerzan en ella, así que algunos instrumentos serán compartidos por la revisoría fiscal y la auditoría externa. Bien, un lector cuidadoso estaría hasta el momento pensando en que esta propuesta deja aún los límites borrosos en la implementación de los instrumentos, pero lo que proponemos es que los organismos dejen claros cuáles son específicos, cuáles son compartidos, y cómo deben ser utilizados si son usados por uno o por otro.

Ahora debemos responder a las voces escépticas que nos hablarán de la imposibilidad que se nos presenta de llevar esta empresa a cabo debido a las innumerables variantes en el ejercicio profesional, el gran número de casos que requieren una salida específica; Pero, qué sucedería si lo intentáramos, recordemos que a otras disciplinas les ha funcionado; Si, no es una tarea fácil y tal vez tome más tiempo de lo deseado, pero creemos fervientemente que es una salida viable, e incluso no lo veamos como una salida, es un complemento perfecto que permitirá bajar los niveles de frustración de no saber si lo que está haciendo es lo más recomendable, si es lo acertado, sería una herramienta que pondrá a hablar un mismo lenguaje en la práctica a todos los contadores públicos, dando claridad su ejercicio profesional, fuera de los conceptos teóricos, que conllevará con el tiempo a una aceptación, no obligada, por parte de la sociedad, una credibilidad lograda a partir de la transparencia que la creación de esta herramienta dará, debido a que estará disponible para aquellos que deseen consultarla, contadores públicos en ejercicio, o simplemente personas curiosas que deseen saber cómo está funcionando la disciplina; algo que creemos debe ser superado por la disciplina, es decir la hermeticidad que le ha sido atribuida. Aquí no nos referimos a la confidencialidad profesional – cliente, sino a la disciplina en sí, a su práctica, a su claridad en el ejercicio.

Tal vez, sea nuestra propuesta más controversial, y no pretendemos en ningún momento plantearlo como la

panacea de las soluciones, pero sí lo proponemos como un camino susceptible de reflexión.

Por último, nos gustaría proponer un tercer camino que de alguna manera se está volviendo obligatoria en el mundo actual: la investigación, como un mecanismo de mejoramiento continuo, del logro de la alta calidad. Aquí tocaremos una nueva responsabilidad de los organismos. La academia debe asumir su papel activo en la tarea investigativa, las facultades desde sus pregrados, sus postgrados, los departamentos de investigación, desde su mismo PEP, deben propender por el fortalecimiento de la disciplina, no sólo en órdenes teóricos, pues recordemos que las exigencias actuales, hacia la investigación, tienen relación directa con la praxis del conocimiento, así que porque no convertir en línea de investigación: El ejercicio del contador público desde los instrumentos en la práctica.

En este sentido la responsabilidad debe ser compartida por la academia con el gobierno, entidades privadas, ONG, grupos independientes de investigación, y por qué no, por personas independientes, apasionadas por la contaduría pública.

3. CONCLUSIONES

Bien, volvamos a lo que nos congregó y estimuló para escribir este texto: La Auditoría Externa y la Revisoría Fiscal, reflexiones a partir de dos enfoques disciplinares de la contaduría pública, desde las tensiones que se generan en la práctica, en su ejercicio profesional. Hasta el momento se han visto las semejanzas, las diferencias, las posibles soluciones a la tensión entre las dos, pero aún cabe una pregunta: ¿podría solucionarse, más allá de la teoría, la tensión entre la auditoría externa y la revisoría fiscal? Con esta pregunta daremos las siguientes conclusiones:

1. Contemplando que la realidad, el contexto, el mercado, la disciplina en ejercicio por sus profesionales... (Generalizando) de una u otra manera tienen una actitud reacia al cambio, a favor del pensamiento de la imposibilidad de crear las condiciones que

coadyuven en la superación de la tensión. Por encima del escepticismo, de la creencia de la imposibilidad racional de encontrar las especificidades de la auditoría externa y la revisoría fiscal¹⁷, se promueve el hecho de ser conocedores¹⁸ en ambos enfoques disciplinares, con la justificación de tener las capacidades básicas para su ejercicio, sumado a la competencia (posiblemente) desmedida en cuanto al número de profesionales que día a día se ofertan, a su vez que las demandas se encuentran por debajo en cantidad de solicitudes.

2. Existe un concepto fundamental que determina la tensión entre auditoría externa y la revisoría fiscal: cultura del ejercicio profesional, la cultura disciplinar de la contaduría; ella deberá ser entendida como los elementos compositivos de la disciplina de la contaduría, como lo son los conocimientos teóricos y prácticos de transferencia social, las normas de comportamiento y ejercicio éticas, la percepción de todos los actores en relación con la disciplina y en general todos los componentes emergentes y característicos de la constitución de una cultura.

Hemos creído necesario concluir el presente texto con este tema, debido a que estamos convencidas que todas las tensiones mencionadas están incluidas, presumidas y articuladas directamente en la actual cultura de la disciplina de la contaduría pública.

3. Las soluciones a los conflictos, tensiones, emergencias, discrepancias... no deben ser de forma aislada, con únicos esfuerzos polarizados, por partes aisladas, ya que esta cultura es una red en la que todos los actantes (Domènech, M. y Tirado, F. J., 1998) se encuentran inmersos con participación activa en el sistema, así no podemos pedir esfuerzos aislados, deben ser en conjunto, como equipo, donde los

17. Aquí vale la pena recordar, que una de las funciones de la revisoría fiscal es la auditoría, sin embargo si el ejercicio profesional se lleva a cabo dentro de las condiciones específicas de la revisoría fiscal y no desde la auditoría externa.

18. Ya que pueden tener bases del ejercicio en una u otra especificidad disciplinar, sin embargo se debe entender la necesidad de especialización para su ejercicio con calidad, eficiencia y eficacia.

organismos, las instituciones, los instrumentos, los profesionales, la sociedad... deben concertar, discutir, analizar y dar alternativas propias y eficaces a nuestro contexto actual colombiano, inmerso en un mundo globalizado.

Las recomendaciones que damos a continuación, se presentan como figura tautológica del discurso que hemos entablado hasta el momento; ellas nos permitirán vislumbrar caminos que permitan la “superación” de la tensión entre la revisoría fiscal y la auditoría externa, esperamos no sean tomadas con fundamento dogmático, sino como una posibilidad de pensamiento de la disciplina de la contaduría pública, que nos permita un crecimiento tanto individual como colectivo, disciplinar, social y estatalmente.

a. Existe una necesidad imperiosa de poner en diálogo, de debate constructivo, los distintos actores de la contaduría pública e implicados en su ejercicio; el sector gremial, el sector empresarial, los representantes del gobierno, la sociedad civil, las instituciones académicas, los profesionales y los investigadores, deben propender por entablar un discurso, que si no único, sí que permita el fortalecimiento de la contaduría pública como sistema en red, y no fragmentarla con implicaciones negativas.

b. Recomendamos la intervención investigativa, como marco fundamental de crecimiento, donde se propenda por una contextualización pertinente a las emergencias actuales.

c. Co-participar en la consolidación de una cultura de la contaduría pública, más allá de un ejercicio profesional, a un estilo de vida.

REFERENCIAS

CÓDIGO DE COMERCIO DE COLOMBIA (1971) *Decreto 410 de 1971. Libro Segundo. De las Sociedades Comerciales*. Título I. Del Contrato de Sociedad. Capítulo Viii. Revisor Fiscal. Bogotá D.C.

COLOMBIA (1990) Congreso de la República. *LEY 43 DE 1990* (Diciembre, 13) “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.

COLOMBIA (s.f.) Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
Pronunciamento sobre Revisoría Fiscal. Pronunciamento