

artículos no derivados de proyectos de investigación

El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades públicas: frente al dictamen sobre los estados contables, ¿quién tiene la razón?*

Jesús Iván Castillo

Contador público de la Universidad Libre de Colombia. Especialista en gestión pública de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP; en revisoría fiscal y control de gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia; en pedagogía y docencia universitaria de la Universidad de San Buenaventura. Se ha desempeñado como docente en la Universidad Cooperativa de Colombia y la Universidad Piloto de Colombia.

Correo electrónico: icastillo@contaduria.gov.co

* Artículo no científico.

Resumen El control fiscal y la revisoría fiscal hacen parte de los mecanismos de control externo diseñados por el Estado para la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y para el aseguramiento del buen uso y conservación de los recursos públicos y privados, de conformidad con las normas legales, que dadas las características y naturaleza funcional, presentan similitudes, pero también marcadas diferencias.

El control fiscal es una función pública, mediante la cual se realiza vigilancia sobre la forma como las entidades manejan los recursos públicos. Es una actividad independiente y autónoma que tiende a asegurar los intereses generales de la comunidad.

Por su parte, la revisoría fiscal, aunque no tiene una definición legal, desarrolla unas funciones que permiten señalar y resaltar su importancia, por cuanto ejerce inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles; se estructura con el fin de dar seguridad a los propietarios del cumplimiento, por parte de la administración de las entidades, de las normas legales y estatutarias; procura una adecuada conservación de los activos sociales y la fidelidad de los estados financieros puestos a disposición.

Cuando estos dos mecanismos estatales de control confluyen simultáneamente en un mismo ente económico del sector público o privado que administra recursos públicos, materializados por medio de la Contraloría General de la República, para el control fiscal y el revisor fiscal, circunstancia que es factible, o porque se cumplen los mandatos legales para tener la figura del revisor fiscal, o porque la ley que crea la entidad incorpora en la estructura orgánica esta figura, se presentan situaciones problemáticas, que en ocasiones se tornan contradictorias, como las diferencias de opiniones frente a los estados financieros que deben dictaminar en cumplimiento de sus funciones.

Se toman los casos concretos de cinco (5) entidades públicas que forman parte del Balance General de la Nación, correspondiente al año 2006, a las cuales la Contraloría General de la República, en ejercicio del control fiscal, practicó auditoría financiera para dictaminar sus estados contables, y que simultáneamente tienen la figura del revisor

fiscal, a quien le corresponde, igualmente, dictaminar los estados financieros por el mismo período, en los que se encontraron diferencias en las opiniones emitidas.

El presente documento describe los objetivos, características, importancia y metodologías de trabajo de cada uno de estos mecanismos o instituciones de control, con el fin de encontrar las causas de estas diferencias y concluye con unas reflexiones y una propuesta para evitar situaciones como las que se presentan en estas cinco (5) entidades públicas analizadas y tomadas como ejemplo.

Palabras clave autor Gestión fiscal, control fiscal, revisoría fiscal, auditoría integral, control financiero, control de fiscalización, normas de auditoría gubernamentales colombianas, dictamen, opinión.

Palabras clave descriptor Colombia, Administración pública, Auditoría, Auditoría fiscal, Normas de auditoría.

Fiscal Control and Fiscal Auditing in Public Entities: When Facing Financial Reports, Who is Right?

Abstract Fiscal control and fiscal audits are both external control mechanisms devised by the state in order to oversee the relevant administration's fiscal management and to guarantee the proper use and conservation of both public and private resources in accordance with legal regulations; both mechanisms, given their functional characteristics and nature, present similarities but also marked differences. Fiscal control is a public function by means of which entities that manage public resources are supervised. It is an autonomous and independent activity which aims to protect the community's general interests. As far as fiscal audits are concerned, even if they lack a proper legal definition, they do carry out some functions which allow us to point out and highlight their importance, since in actual fact they do inspect and supervise commercial ventures; they are structured to guarantee to the owners that legal

and statutory regulations are complied with by the entities' management; they try to adequately preserve corporate assets, and the consistency of the available financial statements.

When these two state mechanisms simultaneously converge on one and the same economic entity (whether public or private) that manages public resources, either because both the fiscal control and the fiscal audit are performed under the umbrella of the Office of the Comptroller General of the Republic or because the law that created the entity included this figure within its organic structure, contradictions and problems may arise which produce different opinions vis-à-vis the financial statements on which they must pass judgment to comply with their functions. We examine five (5) specific public cases which formed part of the National Balance Sheet for 2006 and that were audited by the Office of the Comptroller General of the Republic in its capacity as fiscal control at a time when the fiscal auditor, who also examined the financial statements for the same period of time, came out with a different opinion. This document describes the goals, characteristics, importance, and work methodologies used for each of these mechanisms or control institutions, in order to find the cause or causes of the differences found and make a proposal to avoid situations like those that these five public entities examined presented.

Key words author Fiscal Management, Fiscal Control, Tax Inspection, Comprehensive Audit, Colombian Government Auditing Standards, Dictum, Opinion.

Key words plus Colombia, Public administration, Auditing, Tax auditing, Auditing Standards.

O controle fiscal e a auditoria fiscal nas entidades públicas: diante do parecer sobre os estados contáveis quem tem razão?

Resumo O controle fiscal e a auditoria fiscal fazem parte dos mecanismos de controle externo desenhados pelo

Estado para a vigilância da gestão fiscal da administração e para o garantir o bom uso e conservação dos recursos públicos e privados, de acordo com as normas legais, que dadas as características e natureza funcional, apresentam similaridades, mas também marcadas diferenças. O controle fiscal é uma função pública, mediante a qual se realiza vigilância sobre a forma como as entidades gerem os recursos públicos. É uma atividade independente e autônoma que tende a garantir os interesses gerais da comunidade. Por sua parte, a auditoria fiscal, ainda que não tenha uma definição legal, desenvolve funções permitem assinalar e destacar sua importância, já que exerce inspeção e vigilância das sociedades mercantis; estrutura-se com o objetivo de dar segurança aos proprietários do cumprimento, por parte da administração das entidades, das normas legais e estatutárias; busca uma adequada conservação dos ativos sociais e a fidelidade dos estados financeiros postos a disposição. Quando estes dois mecanismos estatais de controle confluem simultaneamente em um mesmo ente econômico do setor público ou privado que administra recursos públicos, materializados por meio da Controladoria Geral da República, para o controle fiscal e a auditoria fiscal, circunstância que é factível, ou porque se cumprem os mandatos legais para ter a figura do auditor fiscal, ou porque a lei que cria a entidade incorpora na estrutura orgânica esta figura, apresentam-se situações problemáticas, que em ocasiões tornam-se contraditórias, como as diferenças de opiniões com respeito aos estados financeiros que devem apresentar em cumprimento de suas funções. Mostram-se os casos concretos de cinco (5) entidades públicas que formam parte do Balanço Geral da Nação, correspondente a 2006, as quais a Controladoria Geral da República, no exercício do controle fiscal, realizou auditoria financeira para apresentar seus estados contáveis, e que simultaneamente possuem a figura do auditor fiscal, que da mesma forma deve apresentar os estados financeiros pelo mesmo período, nos que se encontraram diferenças nas opiniões emitidas. O presente documento descreve os objetivos, características, importância e metodologias de trabalho de cada um destes mecanismos ou instituições de controle com o objetivo de

encontrar as causas destas diferenças e finaliza com algumas reflexões e uma proposta para evitar situações com as que se apresentam com estas cinco (5) entidades públicas analisadas e tomadas como exemplo.

Palavras chave autor Gestão fiscal, controle fiscal, revisão fiscal, auditoria integral, controle financeiro, controle de fiscalização, normas de auditoria governamentais colombianas, parecer, opinião.

Palavras chave descritor Colômbia, Administração pública, Auditoria, Auditoria fiscal, Normas de auditoria.

Introducción

Las entidades públicas están sometidas a un control fiscal que ejercen la Contraloría General de la República en las entidades del nivel nacional y las contralorías departamentales, distritales o municipales, en las respectivas entidades del ámbito territorial, entendido como una función pública para vigilar el manejo de los recursos públicos. El control fiscal se ejecuta apoyado en principios como la eficiencia, economía, eficacia, equidad y valoración de costos ambientales. Adicionalmente, debe ser posterior, selectivo y realizado sobre procesos ya desarrollados, lo cual permite hacer una valoración de los resultados de la entidad o empresa que maneja recursos del Estado.

Para el ejercicio del control fiscal, se aplican sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno. El control financiero corresponde al examen realizado con base en normas de auditoría gubernamentales, que establecen si los estados financieros de una entidad reflejan razonable-

mente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, para lo cual el organismo de control fiscal, en cabeza del respectivo contralor, debe emitir un dictamen.

Ahora bien, cuando una entidad o una empresa pública –adicional al control fiscal que desarrolla la respectiva contraloría– tienen la figura del revisor fiscal, o porque cumplen las condiciones establecidas en la ley como sociedad mercantil, o porque la norma que las creó señala su obligación, o porque los propios estatutos incorporan esta figura, le corresponde a esta persona –contador público– dictaminar los estados financieros sobre la base de la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas y expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras consignadas en ellos.

El ejercicio o desarrollo simultáneo de las funciones de control fiscal y de revisoría fiscal –que para el caso de dictaminar los estados financieros cumplen el mismo propósito– presenta en ocasiones situaciones contradictorias o diferencias sustanciales en las opiniones emitidas por las dos instituciones de control, lo cual resulta preocupante e inconcebible, para la administración de la entidad y para los diferentes usuarios de la información.

El presente ensayo busca analizar y reflexionar sobre las razones que podrían justificar o no, el hecho de que se presenten dictámenes u opiniones diferentes por parte de las dos instancias de control, sobre los estados financieros presentados a una misma fecha y para una misma entidad.

Al destacar los aspectos generales de la metodología utilizada por cada institución de control, se pretende presentar argumentos que permitan encontrar respuestas a muchos de

los interrogantes que alrededor de este tema o situación particular se tienen, para señalar la definición y objetivos de la revisoría fiscal y del control fiscal, la importancia, características, normas, modalidades y tipos de auditoría que aplican, los tipos de dictámenes que emiten y, por último, las reflexiones y conclusiones en torno a la situación descrita.

De la misma manera, se reflexiona sobre la necesidad de articular el trabajo de estas importantes instituciones de control y formula una propuesta de complementariedad, que en la práctica se traduzca en presentar dictámenes previamente discutidos entre las dos instituciones, para no sorprender a la administración y demás usuarios de la información.

1. Descripción de la situación problemática

Del análisis que se hace al proceso de auditoría financiera practicada por la Contraloría General de la República, CGR, al Balance General de la Nación, en cumplimiento de lo señalado en la Constitución Política de Colombia,¹ y en el ejercicio del control fiscal, y del análisis de los dictámenes de los revisores fiscales para entidades públicas, llama la atención la situación que se presenta en algunas de ellas, en las cuales sus estados contables son dictaminados tanto por el organismo que ejerce el control fiscal –la Contraloría General de la República–, como por el revisor fiscal, que bien sea por mandato de la ley, o por estatutos, cuentan con esta figura.

1 En el párrafo del artículo 354 de la Constitución Política se establece: *Seis meses después de concluido el año fiscal, el gobierno nacional enviará al Congreso el balance de la Hacienda, auditado por la Contraloría General de la República, para su conocimiento y análisis.*

La situación que se analiza corresponde a los dictámenes u opiniones que se emiten sobre los estados contables en desarrollo de las funciones establecidas, tanto para la Contraloría como para el revisor fiscal, en los que se presentan diferencias sustanciales sobre la razonabilidad de las cifras de la misma entidad, para el mismo período auditado.

Se toma como ejemplo de esta situación el caso de cinco (5) entidades que forman parte del Balance General de la Nación por el año correspondiente a 2006, tres de las cuales son empresas de servicios públicos, ESP, y las otras dos son corporaciones autónomas. La situación se resume en el cuadro 1:

Entidad	Dictamen u opinión de la Contraloría General de la República, CGR	Dictamen u opinión del revisor fiscal
Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. ESP, EEC	Negativo	Razonable con salvedades
Empresa de Energía del Amazonas S.A. ESP, Amazonas	Negativo	Limpio
Centrales Eléctricas de Nariño S.A. ESP, CEDENAR	Negativo	Razonable con salvedades
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, CAR	Negativo	Razonable con salvedades
Corporación Autónoma Regional de los Valles del Sinú y San Jorge, CVS	Salvedad	Limpio

Cuadro 1. Entidades auditadas por la Contraloría General de la República y por el respectivo revisor fiscal

Fuente:

Frente a la situación observada en el cuadro, surgen muchos interrogantes, que se resumen así:

- ¿Cómo debe interpretarse el hecho de que en una entidad el revisor fiscal, después de dictaminar los estados contables, exprese una opinión limpia o con salvedades, y que la Contraloría General de la República o la contraloría territorial presenten una opinión adversa o negativa sobre los mismos estados, o viceversa?
- ¿No queda en entredicho la validez de estos estados contables?
- ¿Quién tiene la razón?

Presentar elementos conceptuales, normativos y jurisprudenciales que permitan revelar los propósitos, alcance y formas de ejecución del trabajo de cada institución, para entender y conocer con mayor profundidad sus quehaceres y, a partir de allí, responder a los interrogantes planteados, es la razón para escribir este ensayo.

2. Opiniones y argumentaciones de las instituciones de control

Sin tomar partido a favor o en contra de ninguna de las instituciones de control en la problemática planteada, se presenta un resumen de las opiniones emitidas, tanto por los revisores fiscales como por la Contraloría General de la República, para cada una de las cinco entidades seleccionadas, indicando los argumentos que las sustentan.

2.1. Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. ESP, EEC

La Contraloría General de la República en la auditoría financiera practicada determina un dictamen con una:

Opinión: Negativa

Existe incertidumbre en propiedades, planta y equipo por \$45.632 millones y en valorizaciones de estas propiedades por \$78.697 millones, porque la empresa no tiene actualizado el inventario, lo cual generó incertidumbre en el patrimonio por valor de \$124.329 millones.

4.6.1. Control interno contable

Presenta debilidades en el manejo y control de sus activos fijos, al no contar con un inventario actualizado de sus bienes. (...).

El revisor fiscal de la empresa afirma:

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes mencionados en el párrafo 1 literales b)(ii) y c) precedentes, los estados financieros antes mencionados, que fueron fielmente tomados de registros contables, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa al 31 de diciembre de 2006, los resultados de la actividad económica, financiera y social, los cambios en su patrimonio y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados [PCGA] en Colombia, especialmente los dispuestos por la Contaduría General de la Nación (...).

Las salvedades de la revisoría fiscal se refieren a que la empresa no ha efectuado la actualización del inventario físico, y que por tanto, mantuvo el monto de la valorización de este rubro en \$78.443 millones.

2.2. Empresa de Energía del Amazonas S.A. ESP, Amazonas

La Contraloría General de la República en la auditoría financiera practicada determina un dictamen con una:

Opinión: Negativa

Depreciación presentó incertidumbre por \$4.189 millones, porque se realizaron con cálculos globales y no de manera individual, situación que afecta el gasto.

[La cuenta] otros activos presentó incertidumbre por \$700 millones. Están valorados sobrepasando los porcentajes establecidos y afectan el patrimonio.

Revela incertidumbre en el cálculo efectuado por concepto de retención en la fuente, que según revisión efectuada a los documentos y soportes, no se efectuaron retenciones por pagos o abonos en cuenta (...).

Se presenta incertidumbre por \$3.878 millones en valorización, redes, líneas y cables, no revela con exactitud su cuantía, aspecto que afecta a su vez el superávit por valorizaciones (...).

El revisor fiscal de la empresa afirma:

En mi opinión, de acuerdo con lo expuesto, los Estados Financieros de la Empresa de Energía del Amazonas S.A. ESP, antes men-

cionados que acompañan este informe, los cuales han sido tomados fielmente de los libros oficiales, presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación financiera de la empresa a la fecha de cierre del ejercicio, los resultados de las operaciones, los cambios en patrimonio y los cambios de la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 2006, de conformidad con las normas y principios de contabilidad generalmente aceptadas y aplicadas uniformemente.

2.3. Centrales Eléctricas de Nariño S.A. ESP, CEDENAR

La Contraloría General de la República en la auditoría financiera practicada determina un dictamen con una:

Opinión: Negativa

Bancos y corporaciones está sobrestimada, por el no registro de notas débito por \$6,1 millones, con subestimación de los gastos financieros en la misma cuantía.

Sobrestimación en deudores, servicios públicos, por consignaciones no registradas por \$272,9 millones, lo que subestimó bancos y corporaciones.

Están pendientes por incorporar los resultados del inventario físico de redes, líneas y cables, por lo que presenta incertidumbre respecto a las cifras registradas en este activo y patrimonio por \$61.551,7 millones.

Igualmente, la valorización de redes, líneas y cables es el producto de la aplicación del porcentaje de ajuste del año gravable [PAAG] acumulado y no el resultado de un inventario físico y su correspondiente va-

lorización, lo que generó incertidumbre de valorizaciones por \$57.194,5 millones y su contrapartida del patrimonio superávit por valorización. (...).

El revisor fiscal de la empresa afirma:

En mi opinión, los Estados Financieros auditados por mí, que se adjuntan a este informe, fueron tomados fielmente de los Libros de Contabilidad y presentados por la Administración a través de la Subdirección Administrativa y Financiera de la empresa, muestran razonablemente en todos sus aspectos de importancia, la situación de CEDENAR S.A. ESP a 31 de diciembre de 2006, los resultados de actividad financiera, económica y social, los cambios en su situación financiera y los flujos de efectivo por los años en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad pública generalmente aceptados en Colombia para instituciones vigiladas por la Contaduría General de la Nación o en su defecto por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (...). Excepto por la cuenta de Valorizaciones de Activos Fijos-Redes, Líneas y Cables –que se presenta en forma globalizada y se ajustó aplicando el porcentaje de ajuste del año gravable [PAAG] acumulado al 2006, por falta de un Estudio Técnico (...).

2.4. Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, CAR

La Contraloría General de la República en la auditoría financiera practicada determina un dictamen con una:

Opinión: Negativa

Las propiedades, planta y equipo, por \$145.185 millones generan incertidumbre por falta de inventario físico de los bienes al cierre del ejercicio, los inventarios de las dependencias están desactualizados y no se ha asignado la responsabilidad para su manejo y custodia; no se aplican procedimientos de verificación y conciliación entre almacén y contabilidad. (...)

Las valorizaciones por \$97.868 millones, presentan incertidumbre por cuanto la entidad no registró la valorización de 437 bienes. Lo anterior resta confiabilidad a la información sobre el saldo de Propiedades, Planta y Equipo, el cual debe reflejar todos los hechos que afectan su valuación de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados e incide en la determinación del patrimonio.

Los pasivos estimados no se ajustaron de acuerdo con el estado de los procesos, en concordancia con el procedimiento señalado en la Circular Externa 034 de 2000 de la Contaduría General de la Nación, CGN, lo cual incide en su correcta cuantificación, en la determinación del gasto de provisión para contingencias y en los registros acumulados por este concepto en orden (...).

El revisor fiscal de la entidad afirma:

En mi opinión, excepto por los efectos de los asuntos mencionados en los párrafos anteriores, los estados financieros arriba mencionados, tomados fielmente de los libros,

presentan razonablemente, en los aspectos importantes, la situación financiera de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, CAR, al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de la actividad financiera, económica y social, el estado de origen y aplicación del excedente social, los cambios en su situación financiera, económica y social y el estado de flujos de efectivo, por los períodos terminados en esas fechas, de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia para el sector público, aplicados uniformemente para el período en mención (...).

Las salvedades aludidas en el informe se refieren a procesos judiciales que se adelantan contra la CAR y el estimativo como pasivo registrado es de \$17.974 millones para el año 2006, que se están interponiendo gestiones jurídicas. También se indica de las inversiones que se realizaron por intermedio de la firma Comisionista de Bolsa Colcaribe S.A. en liquidación, por valor de \$5.700 millones, valor incierto en su recuperación, provisionado en el 100%. Se indica además del nuevo estudio actuarial y de la reclasificación de saldos de activos correspondiente a las plantas de tratamiento y distrito de riego, de la amortización de las inversiones en recursos naturales en explotación y que afectó los resultados en \$14.346 millones.

2.5. Corporación Autónoma Regional de los Valles de Sinú y San Jorge, CVS

La Contraloría General de la República en la auditoría financiera practicada determina:

Opinión: Salvedad

Deudores no Tributarios: Intereses por cobrar por \$44 millones, presenta incertidumbre, porque no se tuvo en cuenta la liquidación y el cobro de los intereses moratorios por tasa retributiva y tasa por utilización de aguas, al igual que su cuenta correlativa de Ingresos en el mismo valor a pesar de que la Ley 1066 del 29 de julio de 2006 establece su cobro, situación que denota una deficiente gestión para el recaudo de ingresos, la cual generó el incumplimiento de disposiciones generales, y que se dejen de recibir recursos para invertir en programas de mejoramiento ambiental (sic).

Deudores No Tributarios: Tasa por Contaminación de Recursos, por \$134 millones generó incertidumbre, porque no se ha definido el criterio técnico que establezca si Asodoctrina [Distrito de riego La Doctrina] es sujeto pasivo para el cobro de la tasa.

Inversión Recursos Naturales Renovables por \$9.868 millones presenta incertidumbre, porque no se dio aplicación al artículo 3, numeral 2.3.6. de la Resolución 322 de 2004, expedida por la Contaduría General de la Nación (vigente desde el 9 de septiembre de 2004), toda vez que no se analizó el saldo de estas inversiones que identificaran los ajustes y/o reclasificaciones respectivos.

El revisor fiscal de la entidad afirma:

Para la realización de mi trabajo, obtuve las informaciones necesarias que me permitieron desarrollar mi labor, de acuerdo a las

normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, las cuales me facilitaron planear y efectuar un completo examen y cerciorarme de que la Información Financiera, Económica y Social refleja razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones del ejercicio contable (...).

La Información Financiera, Económica y Social presenta razonablemente la situación de la Corporación Autónoma Regional de los Valles del Sinú y San Jorge a diciembre 31 de 2006 de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados de manera uniforme.

3. Aspectos que diferencian las dos funciones de control

3.1. Definición y objetivos

3.1.1. *Del control fiscal*

El control fiscal es una función pública señalada en el artículo 267 de la Constitución Política para ser ejercida por la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación. De igual manera, en el artículo 272 de la Carta Política se señala que la vigilancia del control fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías corresponde a éstas.

Esto se ratifica en la Ley 42 de 1993, relacionada con la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, cuando en el artículo 4 expresa:

El control fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.

En relación con el concepto de gestión fiscal, el artículo 3 de la Ley 610 de 2000 señala:

Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

En el mismo sentido, la sentencia C-374 de 1995 de la Corte Constitucional en relación con el tema del control fiscal estableció que:

En la Constitución Política de 1991 se reconoce expresamente la función de control fiscal, como una actividad independiente y autónoma y diferenciada de la que corres-

ponde a las clásicas funciones estatales, lo cual obedece no sólo a un criterio de división y especialización de las tareas públicas, sino a la necesidad política y jurídica de controlar, vigilar y asegurar la correcta utilización, inversión y disposición de los fondos y bienes de la Nación, los departamentos, distritos y los municipios, cuyo manejo se encuentra a cargo de los órganos de la administración, o eventualmente de los particulares.

Como se advierte, el control fiscal tiene como finalidad asegurar el buen manejo y destino de los bienes y recursos públicos, actuando siempre en interés de la sociedad. Así lo señala la sentencia referida, cuando expresa:

El control fiscal constituye una actividad de exclusiva vocación pública que tiende a asegurar los intereses generales de la comunidad, representados en la garantía del buen manejo de los bienes y recursos públicos, de manera tal que se aseguren los fines esenciales del Estado de servir a aquélla y de promover la prosperidad general, cuya responsabilidad se confía a órganos específicos del Estado como son las Contralorías (nacional, departamental, municipal), aunque con la participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública. Pero si bien el ejercicio del control fiscal es responsabilidad de las contralorías, ello no excluye la posibilidad de que excepcionalmente la vigilancia se realice por los particulares.

También lo expresa Diego Younes-Moreno (2000), este control persigue proteger el patri-

monio de la Nación y garantizar la legalidad y correcta utilización de los recursos públicos. La Corte ha dado el siguiente alcance a la expresión: “*La gestión fiscal de la administración se inicia con los actos de adquisición o integración de un patrimonio del Estado que se destina a satisfacer las necesidades del servicio público; prosigue con los actos propios a su conservación, mejoramiento y explotación; y concluye con la afectación, disposición o inversión de los bienes muebles o inmuebles que de él hacen parte, para el mismo fin que le dio origen, y lo justifica*”.²

Así lo reseña Clara López-Obregón,³ 2006:

(...) la finalidad del control fiscal apunta a la protección del patrimonio de la Nación y a ofrecer claridad y transparencia por la correcta utilización legal de los recursos públicos, tanto de la administración como de los particulares que manejan fondos o bienes de la Nación. Lo anterior se traduce en un campo de acción más amplio que la revisión legal establecida bajo el modelo anterior. Esta vigilancia de la gestión fiscal del Estado y de los particulares que manejan fondos o bienes públicos, incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión de resultados fundado en la eficacia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales; de tal forma, que el anterior control fiscal numérico legal de las contralorías cambia ahora su énfasis, para concentrarse en

2 Diego Younes-Moreno (2000). *Régimen del control fiscal y del control interno*. Bogotá: Legis. p. 35.

3 Clara López-Obregón (2006). *Control fiscal territorial, fundamentos de reforma*. Bogotá: Universidad del Rosario. p. 49.

control de evaluación de los resultados globales de la gestión administrativa del Estado.

3.1.2. De la revisoría fiscal

La ley colombiana no define la institución de la revisoría fiscal. En el Decreto 410 de 1971, conocido como el Código de Comercio, en el capítulo VIII, se establece la figura del revisor fiscal, señalando y definiendo aspectos relacionados con las condiciones u obligación para las sociedades de contar con esta institución, el órgano responsable de su elección, las funciones por desarrollar, las inhabilidades para el desempeño, los informes que debe presentar y las responsabilidades, entre otros.

En relación con las funciones el artículo 207 del Código de Comercio señala:

Son funciones del revisor fiscal:

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.

(...)

5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título.

(...)

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

(...)

9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Ante la falta de una definición legal sobre la revisoría fiscal en Colombia, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en diferentes pronunciamientos y orientaciones ha procurado establecerle una identidad conceptual, la cual ha evolucionado con las concepciones e interpretaciones que se presentan en este organismo, por quienes en su momento lo dirigen. Se transcribe la definición establecida en el pronunciamiento No. 7:⁴

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización al 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 señalan la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

De conformidad con el artículo 207 del Código de Comercio, la revisoría fiscal tiene como objetivos: el examen de la información

4 Es importante aclarar que las *orientaciones profesionales*, antes llamadas *pronunciamientos*, emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, así como las normas expedidas por la Junta Central de Contadores, pierden su fuerza vinculante mediante la sentencia C-530 de 2000 y, por tanto, no son de obligatorio cumplimiento, pero sí guían y encauzan el ejercicio profesional de los contadores públicos. Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2000, 15 de agosto). *Guía de Orientación Profesional No. 002*.

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 con el propósito de que éstos permitan:

- El cumplimiento de la normatividad del ente.
- El funcionamiento normal de las operaciones sociales
- La protección de los bienes y valores de propiedad de la sociedad y los que tenga en custodia a cualquier título.
- La regularidad del sistema contable.
- La eficiencia en el cumplimiento del objeto social.
- La emisión adecuada y oportuna de certificaciones e informes.
- La confianza de los informes que se suministra a los organismos encargados del control y vigilancia del ente.

Aunque el presente trabajo se refiere a situaciones presentadas para el año 2006, con el fin de observar la evolución conceptual alrededor de la revisoría fiscal, se incorpora la definición que está consignada en la *Orientación Profesional para el ejercicio profesional de la revisoría fiscal*, expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP en el año 2008.⁵

(...)

La revisoría fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le

corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

Con el propósito de contribuir a la confianza pública, la revisoría fiscal se fundamenta en el interés público y en la necesidad de que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y, la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.

Así las cosas, se puede definir también la revisoría fiscal, como una interventoría integral de carácter general, que con sujeción a la ley, examina el ente económico con sus operaciones, decisiones y contratos, para emitir un informe contentivo de su juicio profesional con base en la evidencia y los hallazgos encontrados.

En otro orden de ideas, se puede afirmar que el revisor fiscal, dadas las connotaciones expuestas puede entenderse como un fiscal empresarial o un interventor integral con poder de sindicar conductas y comportamientos.

En este punto, es importante reseñar algunos de los apartes de la entrevista realizada y publicada por el semanario *Ámbito Jurídico* al C.P. Rafael Franco-Ruiz, presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, refiriéndose

5 A pesar que esta *Orientación* recoge los pronunciamientos o disposiciones que sobre revisoría fiscal ha expedido el CTCP, se tomarán algunos de ellos para referenciar la evolución de determinados conceptos. www.jcc.gov.co.

a la nueva orientación profesional sobre el tema de la revisoría fiscal.⁶

Ámbito Jurídico: ¿Por qué se expidió esta nueva orientación profesional?

Rafael Franco-Ruiz: Tuvimos motivos de orden técnico-jurídico y temático. (...) Pero la razón de fondo es la implicación de esas disposiciones en la formación y ejercicio profesional de los contadores públicos. Algunas de esas normas tenían inexactitudes de carácter técnico conceptual, que les generaban daño a los estudiantes y profesionales, como pudimos constatarlo.

Á.J.: ¿Cuáles son los principales efectos de la orientación del pasado 14 de febrero?

R.F.R.: Se eliminan los 10 pronunciamientos o disposiciones profesionales, expedidos en la década del noventa. Salen de todas las publicaciones del CTCP y de su página web. Es decir, se intenta que su desaparición del universo jurídico no sea solamente una aseveración lingüística, sino una realidad práctica.

Á.J.: En concreto, ¿qué disposiciones causaban daño en la formación y el ejercicio profesional?

R.F.R.: Por ejemplo, la Disposición Profesional 7 de 1994, que definió a la revisoría fiscal como auditoría integral, compuesta por auditorías financiera, de gestión y resultados, de cumplimiento y de control interno. Pero la revisoría fiscal no es auditoría, no se familiariza con ésta ni es una sumatoria de auditorías. La revisoría fiscal es fiscalización, y esto hace relación a control permanente. Por eso, la fiscalización

trabaja con técnicas de interventoría, no con técnicas de auditoría.

Á.J.: En la práctica, ¿qué diferencia a la auditoría y la revisoría?

R.F.R.: Desde la perspectiva de la auditoría financiera, digamos el símil más común, la función de ésta es verificar las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Eso implica que la auditoría siempre aplica unas técnicas de confirmación o de verificación y reconstrucción de saldos. A la auditoría no le interesa de dónde salieron los saldos, le interesa que lo que digan los estados financieros sea más o menos cierto. Ése es el sentido de lo razonable. La fiscalización, por el contrario, lo que hace es ir en todo el proceso de planeación y de gestión observando la formación de los saldos. Es decir, si uno pone una línea divisoria en el tiempo, la auditoría trabaja de adelante hacia atrás, hasta la fecha de los estados financieros, mientras que la fiscalización trabaja en todo el proceso de formación de los saldos que integran los estados financieros.

3.2. Importancia y características

3.2.1. Del control fiscal ejercido por las contralorías

Como se ha indicado, el control fiscal es una función pública con la cual se realiza una vigilancia sobre la forma como las entidades manejan los recursos públicos. Para ello, se utilizan ciertos sistemas que permiten la valoración del manejo del dinero del Estado. Este control es desarrollado sobre la base de principios constitucionales como la eficiencia, economía, eficacia, equidad y valoración de costos ambientales,

⁶ Tomado del semanario *Ámbito Jurídico*, de Legis. Del 21 de abril al 4 de mayo de 2008. p. 20.

siendo su actuar posterior y selectivo, lo que significa que la evaluación se realiza sobre procesos ya ejecutados que permitan valorar los resultados, al seleccionar en forma general muestras representativas de las operaciones realizadas por la entidad o la empresa que maneja recursos del Estado.

En este punto, relacionado con la importancia del control fiscal y sus características, es conveniente presentar algunos de los apartes consagrados en la exposición de motivos de la Ley 42 de 1993:

Hasta el momento, la Contraloría General de la República sólo podía confrontar de manera mecánica los gastos realizados por las entidades con lo presupuestado, limitando la función de vigilancia a una inspección numérico-legal, la cual resultaba insuficiente para realizar una gestión fiscal de alto nivel, pues no permitía evaluar la calidad con que se hace uso de los recursos públicos. En la nueva concepción del control fiscal, el examen contable y jurídico se ve enriquecido con la dimensión económica, la cual permitiría analizar el impacto que las acciones de la Administración Pública tienen sobre el conjunto de la economía e identificar su eficacia con relación a los propósitos contemplados por la Constitución y la ley, para que éstos sean cumplidos plenamente por los encargados de apropiar y distribuir la riqueza nacional.

Así mismo, por mandato constitucional, el control fiscal será exclusivamente de carácter posterior y selectivo y la Contraloría General de la República realizará funciones de

control de gestión y de resultados. Con este paso se dejan atrás las modalidades de control previo y perceptivo que se habían convertido, especialmente el control previo, en un nocivo sistema de coadministración, hasta el punto de que cualquier decisión que se pensara tomar por parte de un ordenador del gasto, se condicionaba al visto bueno que pudiera dar el auditor correspondiente.

En consecuencia, el control posterior y selectivo que se configura en este proyecto de ley se entiende como la vigilancia de las actividades, operaciones y procesos ejecutados por los sujetos de control y de los resultados por ellos obtenidos en un período determinado; y por selectividad, la elección de muestras representativas de recursos, cuentas, operaciones o actividades que nos permitan obtener conclusiones sobre el universo respectivo.

Es importante reseñar lo indicado por Clara López-Obregón en relación con el nuevo modelo de control fiscal, a partir de la Constitución de 1991:⁷

La incorporación del control de gestión y resultados de la gestión fiscal de la administración es de suma trascendencia, pues con él la sociedad tendría la información requerida para ejercer un adecuado control social y participar, con conocimiento de causa, en los certámenes electorales y la toma de decisiones en democracia. Desafortunada-

⁷ Clara López-Obregón (2006). *Control fiscal territorial, fundamentos de reforma*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario. p. 47.

mente, es un campo donde los desarrollos y la práctica han sido insuficientes frente a las necesidades e importancia crucial de la misión encomendada. En esencia, el control de resultados por parte de las contralorías es un mecanismo para hacerles seguimiento a las directrices constitucionales y legales del gasto público y a su adecuación al modelo del Estado Social de Derecho, con el fin de dotar a la sociedad de los instrumentos necesarios para ejercer su derecho a controlar la administración pública. Es, por ilustrarlo de alguna manera, la contraparte colectiva e institucional de la acción de tutela, que permite avanzar en la garantía de los derechos individuales.

3.2.2. De la revisoría fiscal

La revisoría fiscal como institución de control ha sido defendida desde sus inicios por la importancia que tiene para la empresa, para los propietarios de la empresa, para el Estado y para la sociedad en general. Una encuesta efectuada por la Cámara de Comercio de Bogotá en el año 2000 entre sociedades obligadas a tener revisor fiscal, con motivo de la discusión del proyecto de ley sobre la Revisoría Fiscal concluyó que un 72% la consideraba importante, aunque no compartía la forma en que era ejercida (Peña, 2007).⁸

Se pueden destacar la importancia y las características de la Revisoría Fiscal al analizar algunas de las sentencias de la Corte Constitucional, por ejemplo:

La Sentencia C-780 de 2001, magistrado ponente Jaime Córdoba-Triviño, expresa:

La revisoría fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la cual se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, con el fin de garantizar e incentivar la inversión, el ahorro, el crédito y, en general, la promoción del desarrollo económico.

Su actuación no se limita a dar seguridad a los propietarios de las empresas acerca del cumplimiento de las normas legales y estatutarias por parte de la administración y de la conservación de los bienes de la sociedad. Le corresponde también la protección de los intereses de terceros, representados en la confianza y la certeza sobre el respaldo y el manejo del crédito y del ahorro por parte de la entidad financiera.

La revisoría fiscal representa también un sello de garantía de la gestión eficiente y transparente del administrador; además, participa en la protección y estabilidad del sistema económico y en la generación de confianza en el manejo de los recursos provenientes del ahorro privado.

Esta institución constituye además el medio para ejercer la función pública de inspección y vigilancia de la actividad económica a cargo del Estado y, en este caso en particular, de las sociedades del sector financiero. En nombre del Estado, el revisor fiscal tiene el encargo de velar por el cumplimiento de las leyes y de los estatutos de las empresas. Su actividad gira esencialmente en torno a los dictámenes so-

8 Jesús María Peña-Bermúdez (2007). *Revisoría fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado*. Bogotá: ECOE Ediciones. p. 15.

bre los estados financieros de las empresas y el resultado de las operaciones en cada período. Para el cumplimiento eficiente de las funciones a su cargo está facultado para solicitar y obtener todos los actos, libros, documentos y valores de las empresas, cuya información debe estar a su alcance, circunstancia que le exige, a la vez que le permite, estar al tanto de la actividad empresarial.

En la Sentencia C-621 de 2003, magistrado sustanciador Marco Gerardo Monroy-Cabra, se anota:

De otro lado, corresponde al revisor fiscal dar “fe pública” respecto de los balances y estados financieros de la sociedad, de manera que cuando han sido suscritos por él debe entenderse que reflejan fielmente la contabilidad y la situación financiera de la sociedad. Esta necesidad de fe pública se justifica precisamente por los diversos intereses que concita la actividad de las sociedades mercantiles, incluida la función social que le reconoce la Carta a la empresa como base del desarrollo (Constitución Política, artículo 333). Por ello, la jurisprudencia ha hecho ver que la empresa, dada su función social, “convoca permanentemente el interés legítimo del Estado y de diversos colectivos: trabajadores, acreedores, proveedores, consumidores, ciudadanos, etc. Corresponde al revisor fiscal cerciorarse de que las operaciones de la sociedad y su funcionamiento se ciñan a la ley, la cual a través de sus contenidos perfila la dimensión social de la empresa”. *Sentencia C-538 de 1997, magistrado ponente Eduardo Cifuentes-Muñoz.*

En este punto, se reseñan las circulares externas emanadas de algunas Superintendencias,⁹ en relación con la importancia de la revisoría fiscal, teniendo en cuenta que en el conjunto de empresas que vigilan hay tanto públicas, sometidas a la vigilancia fiscal por parte de la respectiva contraloría, como privadas, que deben contar con la figura del revisor fiscal. En estas circulares se ha expresado:

La revisoría fiscal desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el desarrollo económico. Como órgano de fiscalización, la revisoría está estructurada con el ánimo de dar seguridad a los propietarios de las entidades sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, así como acerca de la seguridad y conservación de los activos sociales, amén de la conducta que ha de observar en procura de la fidelidad de los estados financieros.

La institución de la revisoría fiscal es uno de los instrumentos a través de los cuales se ejerce inspección y vigilancia de las sociedades mercantiles; ha recibido la delegación de funciones propias del Estado,

9 Circular Externa 7 de 2003 Superintendencia de la Economía Solidaria; Circular Externa 7 de 1996, Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera, reseñadas en el libro *Régimen Contable Colombiano*, de Legis; Circular conjunta Superintendencia Nacional de Salud y Junta Central de Contadores, 2001 (No. 122 SNS y No. 036 JCC, 21 de septiembre de 2001).

cuales son las de velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre los particulares (estatutos sociales y decisiones de los órganos de administración), y dar fe pública, lo cual significa entre otros, que su atestación o firma hará presumir legalmente, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que los estatutarios, en caso de personas jurídicas.

En relación con las características de la revisoría fiscal, estos organismos de inspección, control y vigilancia¹⁰ han expresado que las principales se resumen así: *permanencia*, por cuanto su labor debe cubrir las operaciones en su fase de preparación, celebración y ejecución; *cobertura total*, dado que su acción debe ser total, de tal manera que ningún aspecto o área de operación de la empresa esté vedado al revisor fiscal; *independencia de acción y criterios*, por cuanto debe cumplir las responsabilidades que le asigna la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional, y *función preventiva*, en cuanto la vigilancia que ejerce el revisor fiscal debe ser de carácter preventivo, sus informes oportunos, para que no se incurra en actos irregulares o no se persevere en conductas ajenas a la licitud o a las órdenes de los órganos superiores, según lo dispone el artículo 207 del Código del Comercio, ordinales 2 y 5 *ibídem*.

La *Orientación Profesional* del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que desarrolla

el tema del ejercicio profesional de la revisoría fiscal, expedida en 2008, en relación con la importancia y las características de esta institución señala:

(...) la revisoría fiscal tiene su origen y se sustenta en el modelo de control de fiscalización, puesto que lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de su supervisión y vigilancia, no se detiene en la simple detección de errores e irregularidades, sino que por el contrario los denuncia y propone su corrección, para identificar además a sus responsables.

Así pues, la revisoría fiscal se ejecuta sobre un sistema, estructura o ente constituido por bienes y recursos de toda índole, ya sean humanos, técnicos, físicos, económicos o financieros, al igual que por decisiones que hacen que los recursos se dinamicen y se conviertan en actividades y operaciones, las cuales se encuentran sujetas a una regulación particular y, a su vez, tienen conexidad con el entorno que las rodea, todas las cuales se encuentran aúdas para generar una relación de beneficio.(...) Por ello, la revisoría fiscal determina un valor agregado no otorgado por otros tipos de control, dado que al prevenir neutraliza amenazas, evita pérdidas, previene riesgos y coadyuva al aprovechamiento de oportunidades y a la eliminación de debilidades; en la detección, promueve la productividad y la disciplina tributaria, mientras en la evaluación, promueve la transparencia y la equidad, todo dentro de las garantías del contrato social, el ordenamiento legal y la normatividad estatutaria.

¹⁰ Sección I - La institución de la revisoría fiscal, en el libro *Régimen contable colombiano*, de Legis, pp. 748-753.

Como se advierte, la revisoría fiscal como control de fiscalización integral es de suma importancia para el ente económico, actúa permanentemente en interés de la comunidad y en representación del Estado bajo las normas que determinan sus funciones, examina las operaciones, los procesos desarrollados y la gestión realizada con ajuste a las normas, y rinde informes para dar fe pública, con lo cual otorga confianza a quienes tienen interés de conocer el comportamiento económico y administrativo del ente, y su perspectiva de continuidad.

3.3. Formas de intervención

3.3.1. En el control fiscal

La Constitución de 1991, en el artículo 267, establece que la vigilancia fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales.

Para el ejercicio del control financiero, la Contraloría General de la República, mediante la Resolución 4721 de 1999, expide las Normas de Auditoría Gubernamentales Colombianas, NAGC, con el fin de unificar y estandarizar los lineamientos generales y específicos, que deben ser considerados y aplicados por los auditores gubernamentales en el proceso de auditoría que desarrollen los organismos fiscalizadores.

En cuanto a su estructura, las NAGC están divididas en cuatro partes:

a. Postulados básicos.

- b. Normas de auditoría gubernamental generales.
- c. Normas de auditoría gubernamental personales.
- d. Normas de auditoría gubernamental relativas al trabajo.

Es importante resaltar los siguientes postulados básicos:

P-04. Principios marco para la acción del control fiscal. Los auditores gubernamentales en los procesos de auditoría deberán tener como marco de referencia, tanto en su trabajo como en las actividades que se estén evaluando o analizando, la debida consideración que se haya hecho por los siguientes principios:

- Economía.
- Eficiencia.
- Eficacia.
- Equidad.

Comentario. En la medida en que los administradores de los recursos públicos guarden la debida consideración por cada uno de los principios enumerados dentro de sus responsabilidades y funciones, se obtendrá un mayor grado de beneficio para la sociedad. Las contralorías son garantes del uso racional de los recursos públicos, tendiente a favorecer la equidad social, la estabilidad y el crecimiento económico, la descentralización y el desarrollo sostenible desde el punto de vista ambiental, en armonía con las metas del Plan Nacional de Desarrollo.

P-05. Propósito de las normas de auditoría. El propósito de las normas es el de establecer las directrices mínimas que los auditores gubernamentales deben seguir para medir la calidad del trabajo de auditoría, logrando que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas e imparciales.

Comentario. Esta norma da una connotación y un sentido de estandarización y armonización de las reglas que se han especificado como normas de auditoría. Los auditores gubernamentales, mediante su aplicación, obtienen resultados concretos y homogéneos durante todo el proceso de la auditoría.

Las normas de auditoría están enmarcadas como un sistema general para dirigir y llevar a cabo las labores de control fiscal dentro de unos propósitos y parámetros previamente establecidos.

P-06. Alcance y aplicación de las normas en el proceso de auditoría. Las normas de auditoría gubernamental deberán considerarse en todo proceso de auditoría, por parte de las contralorías, sin desconocer el criterio profesional del auditor gubernamental.

Comentario. En la medida en que las contralorías y los auditores gubernamentales se apoyen para su trabajo en las normas de auditoría gubernamental colombianas, se tendrán criterios estándar en el desarrollo de los mismos, que permitirán la obtención de unos resultados homogéneos y satisfactorios en términos de calidad.

La aplicación de esta norma constituye un requisito previo para alcanzar la unidad de criterio y coherencia de quienes tienen la responsabilidad de emitir informes y opinar

sobre los resultados del proceso y/o actividades de control fiscal.

Las Normas de Auditoría Gubernamental Generales, NAGG, definen los parámetros globales, dentro de los cuales se desarrollan las actividades, requisitos y condiciones mínimas exigidas que deben observar los organismos que ejercen el control fiscal, para obtener una adecuada y eficaz gestión fiscalizadora, en cumplimiento de su mandato constitucional y legal.

Estas normas se refieren a:

NAGG-01. Articulación del proceso de auditoría con el propósito de la entidad.

NAGG-02. Plan general de auditoría.

NAGG-03. Independencia institucional.

NAGG-04. Control de calidad.

NAGG-05. Política de administración del recurso humano.

NAGG-06. Comunicación de irregularidades e ilícitos.

NAGG-07. Supervisión y revisión.

Las Normas de Auditoría Gubernamental Personales, NAGP, están relacionadas con las cualidades y calidades del auditor gubernamental, su buen juicio y criterio en la ejecución y desarrollo del trabajo, sus consideraciones en la evaluación y análisis, y la redacción y presentación del informe respectivo. Lo anterior se enmarca en las directrices, políticas, filosofía, objetivos y metas del ente fiscalizador.

El comportamiento del auditor gubernamental difícilmente puede ser sometido a parámetros: emana del ser y es el producto de una reflexión personal. Por tanto, estas normas buscan ser la pauta para la reflexión.

Estas normas se refieren a:

NAGP-01. Capacidad profesional.

NAGP- 02. Idoneidad personal.

NAGP-03. Independencia.

NAGP-04. Diligencia profesional.

NAGP-05. Ética.

NAGP-05-1. Integridad.

NAGP-05-2. Responsabilidad.

NAGP-05-3. Confidencialidad.

NAGP-06. Relaciones del auditor en su trabajo.

NAGP-07. Compromiso.

NAGP-08. Capacidad de observación.

Las Normas de Auditoría Gubernamental Colombianas relativas al trabajo de auditoría, NAGT, incorporan y describen los postulados y criterios que guían el proceso de auditoría en sus fases de planeación, examen, informe y seguimiento. Los auditores gubernamentales deben observar en su trabajo el cumplimiento de las fases y considerar los recursos disponibles con el ánimo de alcanzar los objetivos planteados para toda la auditoría y para cada una de sus fases.

3.3.2. En la revisoría fiscal

El artículo 8 de La Ley 43 de 1990 define las normas que deben observar los contadores públicos, y en el numeral 2 se establece que están obligados a “Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas”, las cuales se señalan en el artículo 7, así:

De las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las normas de auditoría generalmente aceptadas se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo.

Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas personales.
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.
3. Normas relativas a la rendición de informes.

Lo señala el profesor Hernando Bermúdez (2006): la aplicación obligatoria de las normas de auditoría deja en claro que la obtención de la evidencia no es asunto sujeto al libre albedrío del contador, sino que, precisamente por tratarse de una actividad profesional, ha de obrarse conforme a la técnica que ese oficio impone.¹¹

En relación con las normas jurídicas en las que están contenidas las normas de auditoría, el profesor Bermúdez señala:

En el sistema jurídico colombiano, las normas de auditoría generalmente aceptadas están contenidas en diversos instrumentos, que están organizados jerárquicamente, razón por la cual deben aplicarse según el siguiente orden de prelación:

1. Las contenidas en las leyes, como el artículo 7 de la Ley 43 de 1990.
2. Las contenidas en decretos reglamentarios expedidos por el Gobierno Nacional.
3. Los reglamentos técnicos contenidos en otros actos administrativos, tales como resoluciones o circulares, como por ejemplo la Circular Externa 7 de 1996, proferida por la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera).

11 Hernando Bermúdez-Gómez (2006). Comunicaciones del auditor estatutario. *Cuadernos de Contabilidad* (22). Pontificia Universidad Javeriana. p. 105.

En forma claramente subsidiaria, supletiva, de conformidad con el párrafo 16 de la sección 160 del pronunciamiento número 2 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, puede acudirse a la doctrina de la profesión, que se encuentra contenida, en su orden, en:

1. Los reglamentos técnicos denominados pronunciamientos, emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
2. Pronunciamientos de los Congresos de Contadores Públicos y de los Simposios de Revisores Fiscales.
3. Las normas internacionales de auditoría emitidas por la IFAC [Federación Internacional de Contadores].
4. Las normas de ética internacionales emitidas por la IFAC.
6. Otros lineamientos de la profesión (véase el artículo 36 de la Ley 43 de 1990).
En esta categoría se ubican, entre otros, los estándares adoptados por la profesión en otros países, como, por ejemplo, los Statements on Auditing Standards (SAS) emitidos por el Auditing Standard Board, unidad perteneciente al American Institute of Certified Public Accountants, de aplicación en los Estados Unidos de América.
6. Las normas internas de las corporaciones, es decir, de las propias firmas de auditores.¹²

En el pronunciamiento número 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública,¹³ se se-

ñala que “*las normas de auditoría contienen las reglas básicas que el contador público debe seguir de manera estricta en la realización de una auditoría, revisoría fiscal o en el examen de estados financieros, o sea, cuando el contador realiza una actividad pública*”.

Se establece en el mencionado pronunciamiento que las normas personales se refieren a las cualidades del contador público, a la calidad de su trabajo en el ejercicio de su profesión y a aspectos de ética profesional. Estas normas personales se materializan con la formación técnica y capacidad profesional, la independencia, integridad y objetividad del contador público en el ejercicio de su trabajo.

Las normas relativas a la ejecución del trabajo tienen como objetivo la determinación de los procedimientos de auditoría que deben observar los contadores públicos en la realización de una auditoría o en el ejercicio de la revisoría fiscal. Se materializan con los procesos de planificación, supervisión del trabajo, el estudio y evaluación del sistema del control interno, la evidencia suficiente y competente, y los papeles de trabajo.

3.4. Metodologías de trabajo que se utilizan

3.4.1. Modalidades del control fiscal

La Ley 42 de 1993, sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, establece como mo-

12 Hernando Bermúdez-Gómez (2006). Comunicaciones del auditor estatutario. *Cuadernos de Contabilidad* (22). Pontificia Universidad Javeriana. pp. 106-107.

13 Aunque lo relacionado con el tema de la revisoría fiscal quedó recogido en la nueva *Orientación Profesional – Ejercicio profesional de la revisoría fiscal*, del CTCP, se reseñan pronunciamientos anteriores por contener aspectos que merecen ser destacados y por conocer su evolución doctrinal.

cicio profesional de la revisoría fiscal, del CTCP, se reseñan pronunciamientos anteriores por contener aspectos que merecen ser destacados y por conocer su evolución doctrinal.

dalidades del control fiscal, el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas y la evaluación del control interno, lo cual nos permite concluir que estamos frente a un proceso de auditoría integral, que se denomina Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral.

El control financiero se realiza con base en las normas de auditoría expedidas por la propia Contraloría General de la República¹⁴ y para aplicación de todos los organismos que ejercen el control fiscal. Este control busca establecer si los estados financieros de una entidad pública reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, con el cumplimiento de las normas contables prescritas por el Contador General de la Nación.

En el control de legalidad, se comprueba que las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole realizadas por la entidad están conformes con las normas que le aplican. El control de gestión se refiere a un examen de la eficiencia y eficacia en la administración de los recursos, al evaluar los procesos administrativos, con la utilización de indicadores de rentabilidad pública, desempeño y determinar los beneficios de la actividad que desarrolla la entidad.

Con el control de resultados, se examina el logro de los objetivos por parte de la entidad, el cumplimiento de los planes, programas y proyectos adoptados en un período determinado.

La revisión de cuentas es un estudio de los documentos que sirven de soporte legal, técnico, financiero y contable a las operaciones realizadas por los responsables de las mismas, para determinar el cumplimiento de los principios constitucionales de economía, eficacia, eficiencia, celeridad y equidad en sus actuaciones.

En el Audite 3.0 se define el concepto de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral de la siguiente manera:

Es un proceso *sistemático* que mide y evalúa, acorde con las Normas de Auditoría Gubernamental Colombianas prescritas por la Contraloría General de la República (compatibles con las Normas Internacionales de Auditoría, NIA), la gestión de una organización, mediante la aplicación *articulada y simultánea* de los procedimientos de evaluación contable y/o financiera, de legalidad y de gestión, para determinar, con conocimiento y certeza razonable, la calidad de su información, el cumplimiento de la normatividad, la eficiencia en la administración de los recursos públicos, la eficacia con que logra los resultados y su correspondencia entre las estrategias y propósitos de los sujetos de control, de manera que le permitan fundamentar sus opiniones y conceptos.

El proceso *sistemático* se refiere a las fases y actividades que están relacionadas por un objetivo y con base en las normas de auditoría para el control fiscal. Examen articulado por el enlazamiento de los procedimientos entre los diferentes tipos de auditoría, que se aprovechan para realizar el examen integral de los procesos

14 Las normas de auditoría expedidas por la Contraloría General de la República se denominan Normas de Auditoría Gubernamentales, mediante la Resolución 4721 de 1999.

por auditar. Es *simultánea* por cuanto los procedimientos de evaluación se aplican al mismo tiempo sobre la línea de auditoría definida.

De la misma manera, el Audite 3.0 señala:

La Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral es la respuesta a la demanda de la ciudadanía y de los administradores públicos de información sobre los resultados de la gestión del Estado y las cuentas que rinden. Esta auditoría le permite a la Contraloría General de la República, CGR, pronunciarse de manera integral, sobre los resultados de la administración del Estado, determinando si las entidades que lo conforman, cumplen efectivamente con los propósitos que les fueron asignados.

El Audite 3.0 señala en forma explícita que el ejercicio del control fiscal practicado por la Contraloría General de la República y demás contralorías, al igual que la Auditoría General de la República,¹⁵ mediante la aplicación de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, se orienta a la consecución de resultados que permitan:

- Establecer si los recursos humanos, físicos, financieros y tecnológicos puestos a disposición de un administrador público se manejan de forma eficiente, eficaz, económica y efectiva, en cumplimiento de los propósitos y de los planes y programas de la entidad.
- Determinar si la información administrativa, contable y financiera de la entidad audi-

tada es suficiente, útil, oportuna y confiable para la toma de decisiones y si es preparada teniendo en cuenta las normas de contabilidad y demás preceptos legales.

- Determinar si en el desarrollo de sus funciones, la entidad cumple con la normatividad y reglamentación que le es aplicable.
- Determinar si el desarrollo de las actividades de la entidad se cumplen con criterios y principios de sostenibilidad ambiental.
- Determinar si el Sistema de Control Interno de las entidades auditadas es efectivo y confiable, de manera que garantice con certeza razonable el cumplimiento de los propósitos de las organizaciones y se constituya en herramienta gerencial para la administración.
- Advertir y comunicar, tanto a la administración como a la ciudadanía, los riesgos y deficiencias detectados durante el proceso de evaluación, de tal manera que la gerencia tome las medidas preventivas y correctivas que conduzcan al logro de objetivos de manera más eficiente.

Los aspectos relacionados con el control fiscal y la modalidad de auditoría que utiliza la Contraloría General de la República están estructurados en el Audite,¹⁶ concebido como “*un tutorial metodológico que unifica y estandariza los criterios para el ejercicio de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral. Permite que los auditores afiancen sus conocimientos y utilicen herramientas que hacen más eficiente y efectiva su labor de auditoría. Es una herramienta orientada a concebir el control fiscal micro como una función*”

15 La Auditoría General de la República es la entidad pública encargada de practicar el control fiscal a la Contraloría General de la República y a las contralorías territoriales.

16 Ver Audite 3.0, en www.contraloriagen.gov.co.

con procesos estandarizados que facilite permanentemente el aprendizaje y focalice la evaluación integral de la gestión pública”.

3.4.1.1. Evaluación de los estados contables o financieros

El Audite 3.0 describe las características de la evaluación de los estados contables o financieros, como una modalidad de auditoría, las cuales se sintetizan así:

Posterior. Se practica después de la ejecución y registro de las operaciones financieras.

Objetiva. Se fundamenta en los mismos criterios que tiene el administrador para realizar sus registros y preparar los estados contables o financieros.

Independiente. Es un examen que requiere alto grado de independencia mental de quien lo practica.

Oportuna. El carácter de posterior no impide que, en el desarrollo de las actividades y antes de formular los estados financieros, se practiquen pruebas preliminares tendientes a obtener información de carácter general.

Profesional. Requiere sólidos conocimientos de contabilidad, auditoría y disciplinas afines, por parte del auditor.

Crítica. Exige amplitud de criterio para analizar, interpretar y dictaminar el desarrollo y registro de las operaciones, así como la observancia de las normas y procedimientos contables.

Sin limitaciones. Comprende revisión y verificación de transacciones financieras a satisfacción del auditor sin limitación alguna y

la obtención de evidencia comprobatoria de personas ajenas a la entidad auditada, además de la evaluación de los sistemas y procedimientos de orden contable y financiero.

Técnica. El examen supone una aplicación de técnicas y procedimientos diseñados y establecidos para cada rubro en particular que permita emitir un dictamen sobre los estados financieros en su conjunto.

Selectiva. El auditor empleará criterios de selección y muestreo que constituyan evidencia suficiente en relación con el monto total de las operaciones.

Normativa. Evalúa el cumplimiento de las disposiciones legales y políticas administrativas de todo orden aplicables a la entidad.

3.4.2. En la revisoría fiscal

De las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio, de las demás normas relacionadas que le otorgan funciones al revisor fiscal y del pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se concluye que el revisor fiscal debe practicar una auditoría integral, en la cual se señalan objetivos concretos para cada modalidad.

Auditoría financiera. Se debe determinar si, a juicio del revisor fiscal, los estados financieros del ente se presentan de acuerdo con las normas de contabilidad de general aceptación en Colombia.

Auditoría de cumplimiento. Determinar si el ente ha cumplido las disposiciones legales que le son aplicables en el desarrollo de sus operaciones.

Auditoría de gestión. Evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.

Auditoría de control interno. Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo.

Por su parte, la *Orientación Profesional – Ejercicio profesional de la revisoría fiscal*, expedida por el CTCP en 2008, señala:

(...) Por esta razón, el ejercicio de la revisoría fiscal requiere de la aplicación de un control integral y permanente en la organización (de estrategia, de gestión y de resultados), a partir de un plan de fiscalización donde se predeterminan los objetivos, metodologías, técnicas o instrumentos a aplicar con determinación cronológica y documentación pertinente de sus acciones. (...)

El control de estrategia o control de sostenibilidad se caracteriza como control preventivo, corresponde a la acción de prever la forma en que afectarán las decisiones administrativas o los factores del entorno, a la organización en el futuro. (...) El control de gestión o control perceptivo da cuenta de la ejecución de actividades de las organizaciones, coadyuvando a la productividad de la organización. (...) El control de resultados o control posterior fiscaliza los resultados obtenidos por la organización en sus diferentes frentes.

Como se ha expresado, toda esta labor se realiza mediante un trabajo de verificación

ex ante o previo, perceptivo o simultáneo y posterior o *ex post facto* sobre los hechos económicos, las decisiones administrativas y las operaciones del ente, así como sobre sus resultados económicos, contables y financieros, para informar y dictaminar sobre las labores de su esencia, las cuales cubren todos los procesos, fases –de modo, tiempo y lugar en relación con los hechos económicos–, operaciones y áreas que entran en la composición del ente, cuya duración en el tiempo es constante, para dar garantía de la racionalidad de los resultados económicos.

En este orden de ideas y dada la naturaleza de la revisoría fiscal en pro de la protección del interés público, sus métodos de trabajo no pueden quedar circunscritos a la utilización de una determinada técnica o método particular, pues el revisor fiscal, apoyado en sus conocimientos y experiencia profesional, debe definir la metodología de trabajo aplicable de acuerdo con la naturaleza y particularidades del ente bajo examen. (...)

Como se ha venido señalando, el ejercicio de la revisoría fiscal se rige por un control de fiscalización, cuyo desarrollo se debe guiar por los siguientes principios, como se anota en la orientación profesional antes reseñada:

Permanencia. Labor continua. Vigilancia constante sobre las operaciones sociales en todas sus fases.

Integralidad. El proceso de fiscalización debe ser integral; por tanto, ninguna actividad, área, operación o función puede escapar a la labor del revisor fiscal.

Oportunidad. La labor del revisor fiscal no puede ser posterior, puesto que perdería su esencia. La oportunidad es la labor eficiente en términos de conveniencia, de inspección y vigilancia.

Función preventiva. Sus labores deben buscar evitar el daño, de allí, la importancia de los informes oportunos.

Independencia. Sus funciones emanan de la ley y su nombramiento por el máximo órgano de dirección, por tanto, sin presiones administrativas.

Objetividad. Actitud imparcial en todas las labores realizadas, sustentada en la realidad y la conciencia social.

Fe pública. Los informes y documentos suscritos por el revisor fiscal tienen el sello de verdad y certeza.

Actuación racional. Ejercicio con criterio racional y basado en la lógica, sustentando sus juicios en la evidencia obtenida y en la conciencia social.

Cobertura general. Sin limitación en su labor, tanto en aspectos internos como externos, y para tipo de recursos (humanos, económicos, técnicos, tecnológicos), operaciones, transacciones.

Cumplimiento de las normas de la profesión contable. Las labores realizadas por el revisor fiscal se harán con respeto a las normas aplicables en cada caso a los profesionales de la contaduría pública.

De un análisis comparativo de las características que tiene la evaluación de los estados contables por parte de la Contraloría y los principios que rigen el ejercicio de la revisoría

fiscal, se puede concluir que hay elementos comunes y diferenciadores.

Los elementos comunes son la independencia de labor a realizar, la integralidad de las operaciones que analizan, la objetividad en sus juicios, la actuación racional o crítica, y el cumplimiento de las normas.

Los elementos diferenciadores son el carácter posterior del control fiscal por parte de las contralorías, y la labor permanente de fiscalización por parte del revisor fiscal; la oportunidad de los informes como consecuencia de lo anterior; la función preventiva por parte del revisor fiscal; la cobertura total por parte del revisor fiscal y la selectividad por parte de las contralorías; el carácter de fe pública que otorga el revisor fiscal en sus informes.

3.5. Informes y modalidades de dictamen

Tomando como base que el control financiero como modalidad del control fiscal debe determinar la razonabilidad de las cifras consignadas en los estados financieros, lo cual se expresa en un dictamen por parte del organismo de control fiscal, y como una de las funciones que le corresponde al revisor fiscal de dictaminar los estados financieros, se presenta una comparación entre las diferentes modalidades de opinión que se han establecido para cada una de estas instituciones.

3.5.1. En el control fiscal

Se realiza la auditoría denominada Evaluación de Estados Contables o Financieros, la cual, según el Audite 3.0, se define como el examen objetivo, sistemático, profesional e independiente, efectuado generalmente con posterioridad a

las operaciones financieras que han dado lugar a los estados contables o financieros, con el fin de determinar la razonabilidad de las cifras presentadas en ellos. De la misma manera, se establecen cuatro clases de opiniones, según lo señalado en la Resolución Orgánica 5774 del 31 de agosto de 2006, de la Contraloría General de la República, así:

Limpia. Indica que la situación financiera y estados conexos presentan salvedades que no superan el 9,9%, de acuerdo con lo analizado por el auditor. Por consiguiente, permite opinar que los estados contables están razonablemente presentados.

Con salvedades. Se emite cuando el equipo auditor, en el transcurso de su trabajo, ha encontrado errores e inconsistencias, en un porcentaje de materialidad superior o igual al 10% e inferior al 40% del total del activo o del pasivo más patrimonio.

Adversa o negativa. Se emite cuando se han encontrado errores e inconsistencias en

los Estados Contables que, en su conjunto, inciden en el resultado de las operaciones, con una materialidad igual o mayor al 40% del total del activo o del pasivo más patrimonio. En este caso, la opinión del auditor es que los Estados Contables no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

Abstención de opinión. Ocurre cuando el auditor tiene limitaciones en la información, o cuando no se ha suministrado a tiempo o la información suministrada está incompleta, lo cual no permite al auditor formarse una idea sobre la calidad y cantidad de las cifras sujetas a examen.

Bajo esta última condición la entidad estaría obstaculizando la labor de la Contraloría General de la República y se sometería a las posibles sanciones previstas por la Ley.

En el cuadro 2 se observan los tipos de opiniones y el efecto fiscal que tendría sobre el fenecimiento de la cuenta fiscal:

Opinión sobre los estados contables, EC			
Opinión	Situación financiera	Explicación	Efecto fiscal
Limpia	Errores o inconsistencias que sumados sean iguales o inferiores al 9,9% del total de activos o del pasivo más patrimonio.	Estados contables razonablemente presentados.	Contribuye a fenecer la cuenta fiscal
Con salvedades*	Errores o inconsistencias que sumados sean iguales o superiores al 10% y menores al 40% del total de activos o del pasivo más patrimonio.	Los estados contables, excepto por los errores citados, presentan razonablemente la situación financiera.	Contribuye a fenecer la cuenta fiscal
Adversa o negativa	Errores o inconsistencias que sumados sean iguales o mayores al 40% del total de activos o del pasivo más patrimonio.	Los estados contables no presentan razonablemente la situación financiera.	Contribuye a NO fenecer la cuenta fiscal
Abstención	Limitaciones en la información y/o no suministro de la misma.	La cantidad y calidad de la información no permiten al auditor opinar sobre las cifras.	Contribuye a NO fenecer la cuenta fiscal

Cuadro 2. Tipos de opiniones y su efecto fiscal sobre el fenecimiento de la cuenta fiscal

* Las salvedades en el balance se presentarán por cada una de las cuentas examinadas.

Es importante anotar que, con la Resolución Orgánica 5970 del 18 de junio de 2008, la CGR modificó los porcentajes relacionados con la clase de opinión, así:

Opinión limpia. El porcentaje de errores o inconsistencias detectadas sean menores o iguales al 5% del total del activo o pasivo más patrimonio.

Opinión con salvedades. El porcentaje de errores e inconsistencias sean superiores al 5%, pero inferiores al 30% del total del activo o pasivo más patrimonio.

Opinión adversa o negativa. El porcentaje de errores e inconsistencias detectadas sean superiores al 30% del total del activo.

3.5.2. En la revisoría fiscal

Antes de especificar las categorías de dictámenes u opiniones que se pueden presentar sobre los estados financieros, es importante señalar una definición sobre lo que se debe entender por *dictamen*. Para ello, se toma como referencia la siguiente definición (Bermúdez, 2006):

Un dictamen sobre estados financieros es un documento mediante el cual un contador público expresa su conclusión sobre la manera como los estados en cuestión, de acuerdo con una base de contabilidad, muestran la situación financiera de la empresa, el resultado de sus operaciones, los cambios en su patrimonio y sus flujos de efectivo.¹⁷

Las principales normas legales que regulan lo relacionado con el dictamen sobre los estados financieros se pueden resumir así: El artículo 10 de la Ley 145 de 1960, el artículo 208 del Código de Comercio, el numeral 3 del artículo 7 de la Ley 43 de 1990 y el artículo 38 de la Ley 222 de 1995. Como orientaciones se pueden tomar los pronunciamientos 6 y 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, y la Orientación Profesional – Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal, que recoge en una sola guía los anteriores pronunciamientos.

El numeral 3 del artículo 7 de la Ley 43 de 1990, reglamentaria de la profesión de Contador Público, relacionado con las normas relativas a la rendición de informes, establece entre otras cosas que cuando el contador público sea asociado con estados financieros, debe expresar claramente la naturaleza de su relación con ellos, si practicó un examen, el alcance, debe expresar su dictamen profesional sobre lo razonable de la información que contienen, sobre si se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia y si sobre éstos se aplican de manera uniforme en relación con el período anterior.

De la misma manera, se señala que puede expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones en forma clara e inequívoca, indicando los motivos e importancia en relación con los estados financieros, y puede manifestar no estar en condiciones de expresar un dictamen.

Tomando como referencia el Pronunciamiento No. 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se señalan las diversas formas en que el contador público puede rendir su dictamen:

17 Hernando Bermúdez-Gómez (2006). Comunicaciones del auditor estatutario. *Cuadernos de Contabilidad* (22). Pontificia Universidad Javeriana. p. 98.

- a. **Limpio o sin salvedades.** En el cual se declara que los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PCGA.
- b. **Con excepciones o salvedades.** Declara que, a excepción del (de los) asunto (s) al (a los) que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera, los cambios en el patrimonio, los resultados de operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con los PCGA.
- c. **Negativo u opinión adversa.** Declara que los estados financieros no presentan una situación financiera razonable, ni los resultados de las operaciones, ni los cambios en el patrimonio, ni los cambios en la situación financiera, de conformidad con los PCGA.
- d. **Abstención de opinión.** Declara que el contador público no expresa una opinión sobre los estados financieros.

En la *Orientación Profesional – Ejercicio profesional de la revisoría fiscal*, del CTCP de 2008, la cual recoge los pronunciamientos anteriores sobre este tema, se expresa en relación con el dictamen del revisor fiscal:

Corresponden a la emisión obligatoria del juicio profesional del revisor fiscal, una vez

concluido el examen y comprobación de los objetos materia de fiscalización. El dictamen debe constar por escrito y debe sujetarse plenamente a las normas legales y profesionales que le son aplicables. (...) En el dictamen, el revisor fiscal expresará la forma de realización del trabajo, la metodología aplicada, las bases que se tomaron para formar su juicio y el cumplimiento de cada una de las funciones y tareas que le competen. (...)

El juicio profesional expresado en el dictamen podrá consistir en la manifestación de una seguridad positiva o de una seguridad negativa. Podrá asumir la forma de beneplácito, con salvedades, con incertidumbre o reservas, negativo o abstención. (...)

El revisor fiscal debe entender que el dictamen sobre estados financieros es un documento amparado por el derecho a la información y, por tanto, tiene que depositarse en las Cámaras de Comercio del domicilio social, junto con los estados financieros para su público conocimiento. (...)

Lo anterior denota sin sombra de duda, que un revisor fiscal sólo puede suscribir Estados Financieros que lleven previamente la firma del representante legal y del contador público, pues éstos son responsables de los mismos en su calidad de certificantes; al revisor fiscal sólo le compete emitir un juicio profesional sobre dichos estados, el cual plasma en su dictamen que se acompaña con estos documentos.

Un análisis comparativo entre las modalidades o formas de dictamen que expresan las contralorías en ejercicio del control financiero y el

revisor fiscal en cumplimiento de sus funciones nos permite concluir que hay coincidencia en el tipo de dictamen y las diversas formas de opinión que se pueden emitir, es decir, opiniones limpias, con salvedades, negativas o adversas y abstención de opinión. De igual manera, hay similitud en lo que significa, define y representa en cada tipo de dictamen u opinión.

No obstante, se observa una marcada diferencia en la forma y en las bases objetivas que se toman para establecer el tipo de opinión que el dictamen debe expresar. Esto, porque la Contraloría General de la República establece o basa su dictamen en porcentajes previamente fijados de errores o inconsistencias detectados en el proceso auditor, tomando como referencia el total del activo, pasivo o patrimonio.

Por su parte, el revisor fiscal, aunque debe indicar en su dictamen la metodología aplicada en el trabajo, las bases que se tomaron para formar su juicio profesional, es su propio criterio objetivo el que determinará el tipo de opinión que expresará en su dictamen, por cuanto no hay una base uniforme previamente establecida, sino el empleo de su buen criterio con base en las evidencias obtenidas.

4. Reflexiones y conclusiones

De las descripciones que se han presentado sobre los aspectos fundamentales que identifican a las instituciones de control como la revisoría fiscal y el control fiscal, aplicado simultáneamente en entidades públicas, se establecen algunas conclusiones y reflexiones, que buscan dar respuesta a los interrogantes que fueron planteados inicialmente así:

- Desde el punto de vista de la definición y los objetivos, se pueden señalar importantes similitudes y diferencias en estas dos funciones de control. El control fiscal es una función pública de origen constitucional, cuyo propósito es el control, vigilancia y aseguramiento de la correcta utilización, inversión y disposición de los fondos y bienes del Estado. Por su parte, la revisoría fiscal es de origen legal, de carácter profesional, de control y análisis permanente para la protección, conservación y utilización adecuada del patrimonio de la entidad o empresa, y para que las operaciones se ejecuten con la máxima eficiencia, entre otras funciones.
- Los dictámenes emitidos por la Contraloría General de la República, en ejercicio del control fiscal, y por el revisor fiscal, se sustentan en el cumplimiento de las funciones que cada institución desarrolla, soportadas en la ley, con criterios profesionales y sujetos a sus propias metodologías. No obstante, cuando estos dictámenes u opiniones sobre los estados financieros son contrarios, preocupa la desconfianza que generan frente a los usuarios de esa información. Sin lugar a dudas, los dos informes resultarían descalificados por quien debe tomar decisiones con base en la información. Se presenta incertidumbre respecto de la razonabilidad de los estados contables con un efecto negativo para el tomador de decisiones y para los demás usuarios de la información. De ahí que las opiniones emitidas no cumplen el propósito de dar confianza y

garantizar el adecuado cumplimiento de las normas contables.

- De acuerdo con las características de la función de control fiscal y de revisoría fiscal las principales diferencias, en relación con la forma de desarrollar el trabajo, radican en el carácter “*posterior*” y “*selectivo*” que tiene el control fiscal, mientras que la revisoría fiscal tiene un carácter “*permanente*” que le permite llevar a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de su supervisión y vigilancia, que combina verificación *ex ante* o previa, perceptiva o simultánea y posterior o *ex post facto*. Esto de ninguna manera pretende descalificar o privilegiar una u otra actuación, sencillamente se establecen formas distintas de planear la ejecución del trabajo de auditoría, que denotan grados diferentes de profundidad y técnicas para utilizar.
- En relación con las personas que realizan el trabajo en cada una de estas instituciones, es posible señalar algunas diferencias. El ejercicio de la revisoría fiscal es exclusivo para los contadores públicos y las sociedades de contadores. El revisor fiscal puede tener colaboradores o auxiliares pagados libremente por él, o pagados por la empresa, y en cualquier caso, seleccionados, dirigidos, y removidos por él.
- Para el ejercicio del control fiscal en la modalidad de auditoría financiera, teniendo en cuenta que la responsabilidad es institucional para las diferentes contralorías, el trabajo es realizado por un equipo de auditoría, en el cual intervienen contadores públicos

sin que se pueda precisar, más allá de la Ley 43 de 1990, la obligatoriedad de ello.

- En cuanto a las formas de intervención, se puede señalar que los procedimientos y técnicas utilizados son similares. La revisoría fiscal aplica las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, sobre la base de lo definido en la Ley 43 de 1990 y los pronunciamientos u orientaciones profesionales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública que, sin ser obligatorios, son una guía importante para el ejercicio profesional. Para el ejercicio de la función de control fiscal, específicamente para el control financiero, se han emitido las Normas de Auditoría Gubernamentales por parte de la Contraloría General de la República, de obligatoria aplicación por parte de los auditores. De un análisis detallado y comparativo de estos dos tipos de normas de auditoría se concluye que no hay diferencias conceptuales de fondo, en la medida en que cumplen el mismo objetivo de lograr una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración.
- Pero frente a la pregunta de quién tiene la razón, cuando las opiniones emitidas son totalmente contrarias, es difícil determinarlo sin el ejercicio de un trabajo de auditoría y un análisis más detallado de las razones que motivaron a cada institución para emitir sus respectivas opiniones. No obstante, los dictámenes no cumplen lo que se pretende, de contribuir a la confianza pública. En relación con el control fiscal, función de rango constitucional, la responsabilidad

es institucional y los dictámenes son emitidos por el respectivo Contralor, es decir, el Contralor General de la República, tratándose de entidades pertenecientes al orden nacional, o sus delegados, o los contralores departamentales, distritales o municipales, cuando corresponda a entidades del orden territorial, quienes, apoyados en el trabajo de auditoría adelantado por el respectivo equipo designado para esta labor, dictaminan los estados contables.

- Es importante señalar que si alguien quiere contradecir el dictamen expresado por el revisor fiscal, debe hacerlo mediante el examen que al respecto practique otro contador público, quien, como se ha definido, es el único autorizado legalmente. En este caso, antes de emitir su juicio profesional, y en el evento de estar en desacuerdo con lo expuesto por el revisor fiscal, debe solicitarle las aclaraciones por escrito. En caso contrario, estaría incumpliendo lo señalado en el artículo 57 de la Ley 43 de 1990.¹⁸
- Sobre las repercusiones que puede tener este tipo de situaciones, de contar con dictámenes distintos sobre los estados financieros emitidos por la revisoría fiscal y por el organismo de control fiscal en una misma entidad, y para el mismo período, se considera que deben ser muchas, pero principalmente la falta de credibilidad y certidumbre frente a la verdad de las cifras consignadas

en los estados financieros. Situación que no resulta conveniente, si se tiene en cuenta el propósito de la información contable y los usuarios de la misma, entre ellos, los potenciales inversionistas, la comunidad y los organismos de inspección, vigilancia y control.

- La administración de la entidad o empresa pública debe adelantar todas las acciones que sean necesarias, y en todas las instancias posibles, en aras de obtener un dictamen que refleje una opinión acorde con la verdadera situación económica de la empresa, por cuanto, respecto de una misma información no es posible predicar su razonabilidad y, al mismo tiempo, su no razonabilidad.
- Más allá de cualquier consideración, es la actuación de la administración la que está cuestionada y le corresponde propiciar espacios de discusión, evaluación y concertación entre los diferentes juicios que tienen tanto la revisoría fiscal, como el organismo de control fiscal sobre un mismo asunto.
- La misma situación debe predicarse del máximo órgano colegiado, responsable del nombramiento del revisor fiscal, quien dándole las respectivas instrucciones a la administración debe indicarle llevar esta situación hasta las últimas instancias, para restablecer la credibilidad en la empresa y en los órganos de control respectivos.
- En esa misma dirección, considero que la actuación de la revisoría fiscal y del organismo de control fiscal en la modalidad de la auditoría financiera, dentro de una misma entidad debe ser de mutua colaboración.

18 El artículo 57 de la Ley 43 de 1990 señala que: “Ningún contador público podrá dictaminar o conceptuar sobre actos ejecutados o certificados por otro Contador Público que perjudique su integridad moral o capacidad profesional, sin antes haber solicitado por escrito las debidas explicaciones y aclaraciones de quienes hayan actuado en principio”.

En este sentido, entre las funciones del revisor fiscal, el artículo 207 del Código de Comercio expresa: “(...) 3) *Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados*”.

- De la misma manera se señala en el artículo 24 de la Ley 42 de 1993: “*El informe del revisor fiscal a la asamblea general de accionistas o junta de socios deberá ser remitido al órgano de control fiscal respectivo con una antelación no menor de diez (10) días a la fecha en que se realizará la asamblea o junta. Igualmente, deberá el revisor fiscal presentar los informes que le sean solicitados por el contralor*”.
- Esa labor de colaboración debe llevar a establecer un consenso o una revisión argumentados sobre la opinión que cada institución se ha formado en relación con los estados contables, porque insistimos que no es claro para los usuarios de la información que se presenten opiniones tan dispares sobre la razonabilidad de las cifras en un mismo ente público para un mismo período.

5. Propuesta

Por último, se considera que el Estado debe revisar el papel que cumplen las dos instancias de control, y se debe estudiar la posibilidad de que si el ente público tiene por ley o por estatutos la figura de la revisoría fiscal, y en forma concomitante es sujeta del control fiscal, se debería delegar en dicha institución lo atinente al dictamen sobre los estados financieros, y lo relacio-

nado con los controles de gestión y resultados, la evaluación del control interno y el cumplimiento de las normas, entre otras funciones, que en forma simultánea desarrollan, y que cumplen básicamente los mismos propósitos.

Así lo señala Luis Alonso Colmenares (2007):¹⁹

La fiscalización no estatal, o fiscalización privada, o revisoría fiscal propiamente dicha, está orientada al interés público y construcción de confianza realizada por personas naturales, entes o instituciones no estatales en la perspectiva de la protección de recursos y bienes sociales. La fiscalización estatal, por su parte, está orientada a la protección del interés público y construcción de confianza ejecutada por personas naturales en representación de organismos del Estado (contralorías) con el objetivo de proteger bienes públicos y recursos estatales.

Ahora bien, siguiendo con la propuesta, la Contraloría intervendría o actuaría en la medida en que pueda tener algún indicio de no estar de acuerdo con la labor desarrollada por la revisoría fiscal, o ante una situación especial en la entidad respectiva, situación que de comprobarse debería ser causal de remoción de la revisoría fiscal.

Hay todavía mucho por investigar y anotar alrededor de estas dos importantes instituciones.

¹⁹ Luis Alonso Colmenares-Rodríguez (2007). *La revisoría fiscal en el sector público*. Bogotá: Legis.

Referencias

- Bermúdez-Gómez, Hernando (2006). Comunicaciones del auditor estatutario. *Cuadernos de Contabilidad* (22). Pontificia Universidad Javeriana.
- Código de Comercio de Colombia, Decreto 410 de 1971.
- Colmenares-Rodríguez, Luis Alonso (2007). *La revisoría fiscal en el sector público*. Bogotá: Legis.
- Congreso de la República (1990, 13 de diciembre). *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*.
- Congreso de la República (1993, 23 de enero). *Ley 42 de 1993, sobre la organización de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen*.
- Congreso de la República (2000, 15 de agosto). *Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías*.
- Congreso de la República (2006, 29 de julio). *Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones*.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (1998). *Pronunciamientos 1 al 8*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2000, 15 de agosto). *Guía de Orientación Profesional No. 002*.
- Constitución Política de Colombia.
- Contaduría General de la Nación (2000, 27 de diciembre). *Circular Externa 034 de 2000, Instrucciones relativas al reconocimiento de las compensaciones y pago de sentencias y conciliaciones judiciales*.
- Contaduría General de la Nación (2004, 28 de julio). *Resolución 322 de 2004, por medio de la cual se modifica el Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, adoptado mediante la Resolución 400 de 2000*.
- Contraloría General de la República. *Audite 3.0*.
- Contraloría General de la República (1999, 3 de marzo). *Resolución 4721 de 1999, por la cual se establecen las normas de auditoría gubernamentales colombianas*.
- Contraloría General de la República (2006, 31 de agosto). *Resolución Orgánica 5774 de 2006, por la cual se aclara la aplicabilidad de la Guía de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Audite 3.0 en la Contraloría General de la República*.
- Contraloría General de la República (2008, 18 de junio). *Resolución Orgánica 5970 de 2006, por la cual se modifica parcialmente la Resolución Orgánica No. 05774 del 31 de agosto de 2006, en algunos temas de la Guía de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Audite 3.0*.
- Corte Constitucional. Sentencia C-374 de 1995.
- Corte Constitucional. Sentencia C-538 de 1997.
- Corte Constitucional. Sentencia C-780 de 2001.
- Corte Constitucional. Sentencia C-621 de 2003.
- Legis Editores (2008, 21 de abril al 4 de mayo). *Ámbito Jurídico*.
- Legis Editores (s.f.). *Régimen contable colombiano*. Bogotá: Legis Editores.
- López-Obregón, Clara (2006). *Control fiscal territorial, fundamentos de reforma*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario.

Montes-Salazar, Carlos Alberto; Mejía-Soto, Eutimio & Montilla-Galvis, Ómar de Jesús (2007). *Estándares internacionales de calidad, auditoría y aseguramiento*. Cali: Universidad Libre.

Peña-Bermúdez, Jesús María (2007). *Revisoría fiscal: una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado*. Bogotá: ECOE Ediciones.

Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera) (1996, 19 de enero). *Circular Externa 7 de 1996*.

Superintendencia de Economía Solidaria (2003, 21 de octubre). *Circular Externa 7 de 2003*.

Younes-Moreno, Diego (2000). *Régimen del control fiscal y del control interno*. 4ª edición. Bogotá: Legis.