



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FUNDADA EN 1.827

DIRECCION: CENTRO CRA. 6
No. 36-100
TELEFONOS: 6654486 - 6654772
6654774 - 6654776
APARTADOS: AEREO 1382
POSTAL 195

CARTAGENA, COLOMBIA

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

①

PARA : Dr. CARLOS CORTES MATTOS
DE : COMITE DE GRADUACION
ASUNTO : MONOGRAFIA DE GRADO
FECHA : 24 de septiembre de 1996

Para su consideración y estudio remito a usted la Monografía de Grado titulada: "EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL"

Presentada por los señores: RAFAEL HERNANDEZ ROYETT Y RAUL RODRIGUEZ CAMARGO, del programa de Contaduría Pública.

Sírvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando con una "X" los terminos de:

APROBADA (X)

MERITORIA (___)

LAUREADA (___)

NO APROBADA (Motivo) (___)

Observaciones:

Cordialmente,

El Profesor (Jurado).

P.D. El plazo máximo para la entrega de este concepto es el día 19 de Oct. de 1996.

Amina S.



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FUNDADA EN 1.827

DIRECCION: CENTRO CRA. 6
No. 36-100

TELEFONOS: 6654486 - 6654772
6654774 - 6654776

APARTADOS: AEREO 1382
POSTAL 195

CARTAGENA, COLOMBIA

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

2

PARA : Dr. IVAN MARTINEZ GONZALEZ
DE : COMITE DE GRADUACION
ASUNTO : MONOGRAFIA DE GRADO
FECHA : 24 de septiembre de 1996

Para su consideración y estudio remito a usted la Monografía de Grado titulada: "EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL"

Presentada por los señores: RAFAEL HERNANDEZ ROYETT Y RAUL RODRIGUEZ CAMARGO, del programa de Contaduría Pública.

Sírvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando con una "X" los terminos de:

APROBADA ()

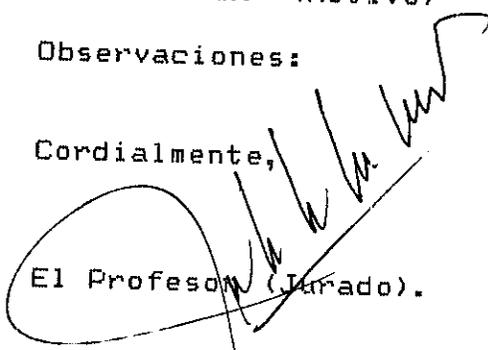
MERITORIA ()

LAUREADA ()

NO APROBADA (Motivo) ()

Observaciones:

Cordialmente,


El Profesor (Jurado).

P.D. El plazo máximo para la entrega de este concepto es el día 19 de Oct. de 1996.

Amina S.



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FUNDADA EN 1.827

DIRECCION: CENTRO CIA. 6
No. 36-100

TELEFONOS: 6054406 - 6054272
6054774 - 6054776

APARTADOS: ALBERO 1902
POSTAL 195

CARTAGENA, COLOMBIA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

3

PARA : DR. ROBERTO FIGUEROA BELTRAN

DE : COMITE DE GRADUACION

REFERENCIA : ANTEPROYECTO DE MONOGRAFIA

FECHA : 12 DE AGOSTO DE 1996

Para su consideración y estudio remito a usted, el Anteproyecto de Monografía: "EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL".

Presentado por los señores: RAFAEL HERNANDEZ ROYETT Y RAUL E. RODRIGUEZ CAMARGO.

Del Programa de Contaduría Pública.

Sírvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando con una X los términos de:

CONCEPTO	APROBACION	NO APROBACION
----------	------------	---------------

CONTENIDO	X	
-----------	---	--

METODOLOGIA	X	
-------------	---	--

Observaciones: _____

Plazo de entrega: Diez (10) días a partir de la fecha de recibida.

Cordialmente,

Amina S.
DIRECTOR DEL PROGRAMA

Amina S.

[Signature]
EL PROFESOR (Jurado).



UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FUNDADA EN 1.827

DIRECCION: CENTRO CIVICO
No. 30-100

TELEFONOS: 6654486 - 6654772
6654774 - 6654770

APARTADOS: AEREO 1382
POSTAL 195

CARTAGENA, COLOMBIA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA

4

PARA : DR. CARLOS CORTES MATTOS
DE : COMITE DE GRADUACION
REFERENCIA : ANTEPROYECTO DE MONOGRAFIA
FECHA : 12 DE AGOSTO DE 1996

Para su consideración y estudio remito a usted, el Anteproyecto de Monografía: "EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL".

Presentado por los señores: RAFAEL HERNANDEZ ROYETT Y RAUL E. RODRIGUEZ CAMARGO.

Del Programa de Contaduría Pública.

Sírvase remitir el concepto respectivo en el original de esta hoja, marcando con una X los términos de:

CONCEPTO	APROBACION	NO APROBACION
CONTENIDO	X	
METODOLOGIA	X	

Observaciones: OK

Plazo de entrega: Diez (10) días a partir de la fecha de recibida.

Cordialmente,

Amina S.
DIRECTOR DEL PROGRAMA

Amina S.

Royett
EL PROFESOR (Jurado).

Cartagena de Indias, septiembre 20 de 1.996

Señores
Miembros del Comité de Graduación
Universidad de Cartagena
Facultad de Ciencias Económicas
Ciudad

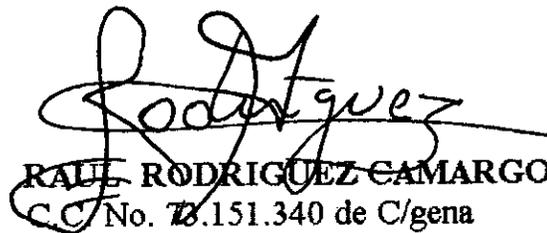
Distinguidos Señores :

Por medio de la presente hacemos entrega formal de nuestra monografía titulada **EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL**, con el propósito de que sea sometida a su estudio correspondiente, requisito previo para optar al título de Contador Público, que nos otorgara la Universidad de Cartagena.

Cordialmente,



RAFAEL HERNANDEZ ROYETT
C.C. No. 6.893.863 de Montería
Carnet Estudiantil No. 459120074



RAUL RODRIGUEZ CAMARGO
C.C. No. 73.151.340 de C/gena
Carnet Estudiantil No.459120094

6

Cartagena de Indias, septiembre 18 de 1.996

Señores
Miembros del Comité de Graduación
Universidad de Cartagena
Facultad de Ciencias Económicas
Ciudad

Distinguidos Señores :

Atentamente me permito comunicarles que he asesorado el trabajo de grado titulado **EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL**, elaborado por los egresados, señores Rafael Hernández Royett y Raúl Rodríguez Camargo; como requisito parcial para optar al título de Contador Público.

Cordialmente,



C.P. JUAN PEREZ VERGARA
Docente Programa de Contaduría Pública
Universidad de Cartagena
Asesor.

CONTROL DE ASESORIAS

NOMBRE DEL PROYECTO O MEMORIA DE GRADO: El Control de Gestión en la
Revisión Fiscal.

7

PRESENTADO POR: Rafael Hernández Royett y
Raúl Rodríguez Camargo

ANTEPROYECTO : _____
TRABAJO DE GRADO X
ASESOR Dr. Juan Pérez Vergara

FECHA	TEMA REVISADO	FIRMA DEL DOCENTE	FIRMA DEL ESTUDIANTE
Agosto 8/96	Revisión Diseño suuestas	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Agosto 12/96	Análisis Concepto y Problemática de R.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Agosto 16/96	Revisión Primer Capítulo.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Agosto 21/96	Revisión Segundo Capítulo	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Agosto 26/96	Revisión Tercer Capítulo.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Agosto 30/96	Consulta sobre Normas Contables.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Septiembre 3/96	Tabulación suuestas y Otros.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Septiembre 9/96	Revisión Correcciones Primer Capítulo	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Septiembre 11/96	Revisión Correcciones Segundo Capítulo	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Septiembre 13/96	Revisión Definitiva Tercer Capítulo	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>
Septiembre 17/96	Charlas sobre aportes y Conclusiones.	<i>[Signature]</i>	<i>[Signature]</i>

NOTA: Deben cumplirse mínimo cinco (5) revisiones para el Anteproyecto y mínimo diez (10) revisiones para el trabajo de grado.

EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL



EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL

RAFAEL HERNANDEZ ROYETT

RAUL RODRIGUEZ CAMARGO

**MONOGRAFIA PARA OPTAR AL TITULO
DE CONTADOR PUBLICO**

ASESOR

DR. JUAN PEREZ VERGARA

**UNIVERSIDAD DE CARTAGENA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
PROGRAMA DE CONTADURIA PUBLICA**

1.996

INTRODUCCION

La responsabilidad profesional que el Estado ha confiado a los Revisores Fiscales es muy grande y constituye un reto en la época actual donde situaciones tales como la inversión de valores dificultan cada vez más el ejercicio de cargos de control. Además las exigencias del mercado laboral son cada día mayores en este campo debido a factores como la internacionalización de la economía.

Frente a este reto las instituciones de gobierno y control han evolucionado buscando estar a la altura del momento y servir de instrumento para superar las condiciones adversas. En busca de esta meta los entes encargados regular la revisoría fiscal han procurado producir cambios que generen las soluciones esperadas. Es así como se plantea una auditoría integral y dentro de ella la auditoría de gestión. Esta última es en realidad el objeto de nuestro trabajo que

CENTRO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN	
OFICINA DE ADQUISICIONES	
Compra	Excepción <input checked="" type="checkbox"/> Canje <input type="checkbox"/> U. de C. <input type="checkbox"/>
Precio \$	Proveedor <i>P. bord. Pull</i>
No. de Acuerdo <i>35039</i>	No. de <input type="text"/>
Fecha de ingreso: DD <input type="text"/>	MM <i>0</i> AA <i>98</i>

pretende realizar un estudio sobre la importancia y desarrollo del control de gestión dentro de las actividades de la revisoría fiscal.

Los primeros dos capítulos constituyen una compilación de textos sobre la historia y desarrollo de la revisoría fiscal y sobre el control de gestión, buscando definir el entorno desde el punto de vista legal y conceptual donde se desenvuelve la auditoría de gestión.

El tercer capítulo está dedicado a establecer relaciones entre el control de gestión y la revisoría fiscal mediante el análisis de la situación que se presenta en la ciudad de Cartagena en este caso.

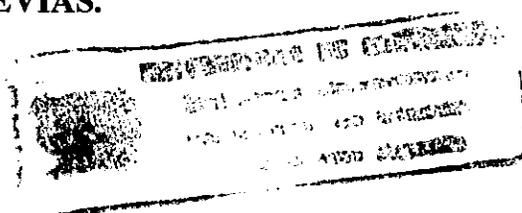
Por último es necesario aclarar que este trabajo es de carácter exploratorio, es un humilde intento por aportar algunas ideas que sirvan como motivación y fundamento de futuros desarrollos en un área donde existe poca información en nuestro medio y aún no hay criterio definido sobre su aplicación.

TABLA DE CONTENIDO

1.	LA REVISORIA FISCAL	7
1.1.	DEFINICIÓN.	7
1.2.	HISTORIA DE LA REVISORIA FISCAL.	11
1.2.1.	Primeras Leyes	11
1.2.2.	Calidad de Contador para desempeñar la Revisoría Fiscal.	16
1.2.3.	La Revisoría Fiscal en el Decreto 2521 de 1950.	23
1.2.4.	La Revisoría Fiscal en el Decreto 2373 de 1956.	30
1.2.5.	La Revisoría Fiscal en la Ley 145 de 1960.	35
1.2.6.	La Revisoría Fiscal en el Decreto 410 de 1971 - Código de Comercio.	37
1.2.7.	La Revisoría Fiscal en la Ley 43 de 1990.	40
1.2.8.	Pronunciamientos No. 1 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.	43

1.2.9.	Pronunciamientos No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.	44
1.2.10.	La Revisoría Fiscal en la ley 190 de 1195, Estatuto Anticorrupción.	46
1.2.11.	La Revisoría Fiscal en la Ley 222 de 1995 Nuevo Código de Comercio.	48
1.3.	PROBLEMATICA DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA.	53
1.3.1.	La necesidad de la prestación personal del servicio.	53
1.3.2.	Situación laboral.	54
1.3.3.	La Problemática Salarial.	55
1.3.4.	La confusión que se presenta con la auditoría externa.	56
1.3.5.	El nivel educativo y capacitación profesional en el área.	56
2.	CONTROL DE GESTION	58
2.1.	DEFINICION DE CONTROL DE GESTION.	58
2.2.	ANTECEDENTES	61

2.3.	SISTEMAS DE GESTION	60
2.3.1.	La Administración del Valor.	66
2.3.2.	La Administración del Cambio.	68
2.3.3.	Diagnostico Permanente.	69
2.3.4.	Saber Limitado.	70
2.3.5.	Saber Distribuido.	71
2.3.6.	Diagnóstico y Control.	71
2.4.	CONTABILIDAD DE GESTION	73
2.5.	ENFOQUE DE GESTION DE ALGUNOS ELEMENTOS CONTABLES.	76
2.5.1.	Costo Total.	78
2.5.2.	Costos Directos e Indirectos.	79
2.5.3.	Costos Fijos y Variables.	80
2.5.4.	Costo de la Capacidad no Utilizada.	80
3.	EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL	83
3.1.	CONSIDERACIONES PREVIAS.	83

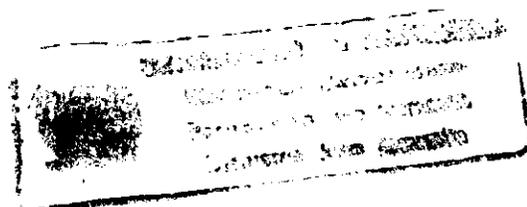


3.1.1.	Objetivos de la Auditoría de Gestión.	89
3.1.2.	Enfoque del trabajo de auditoría de gestión.	91
3.2.	ANALISIS DE LA SITUACION	94
3.2.1.	Caracterización.	94
3.2.2.	Resultados	96
3.2.2.1.	Los Revisores Fiscales que hacen control de gestión.	96
3.2.2.1.	Los Revisores Fiscales que NO hacen control de gestión.	100
3.3.	Importancia del control de gestión.	106
	CONCLUSIONES	108
	BIBLIOGRAFIA	111

1. LA REVISORIA FISCAL

1.1. DEFINICIÓN.

La Revisoría Fiscal tiene varias definiciones, de las cuales cada autor defiende la suya. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su pronunciamiento número 7 de fecha septiembre 2 de 1994, define la revisoría fiscal como “ **Un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales**”.



La anterior definición de Revisoría fiscal es la más aceptada (legalmente) ya que viene del órgano que por ley esta encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de acepción general en el país.

Pero también encontramos otros conceptos como son: Yanel Blanco Luna que dice que la revisoría fiscal es “ el órgano societario bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal a quien mediante la aplicación de los procedimientos aconsejados por la técnica de interventoría de cuentas le corresponde ejercer la vigilancia del control de la sociedad en forma integral, permanente, oportuna, equitativa e independiente, en los términos que le señale expresamente la ley, los estatutos y los órganos sociales competentes”.

El doctor Francisco Reyes Villamizar, abogado, en su libro Disolución y Liquidación de Sociedades define la revisoría fiscal como “Una institución de orden público cuyo objetivo primordial es controlar las actuaciones de los administradores de la sociedad, a fin de que no se extralimiten en el ejercicio de sus facultades, ni omitan el cumplimiento de las funciones legales y estatutarias que le corresponden. La persona que ocupe el cargo tiene el deber de proteger los intereses de la sociedad, de los acreedores, del estado y,

principalmente, de los asociados, contra eventuales fraudes o descuidos en que puedan incurrir las personas vinculadas a la administración de los negocios sociales”.

El Contador Público Marco Antonio Machado Rivera, define la revisoría fiscal como “ Un organismo (institución) de control regulado por el estado, a través del cual el estado cumple con su papel de recaudador, regulador y controlador en marco de las atribuciones del ejecutivo condensadas en el artículo 120 de la constitución nacional”.

El proyecto de ley inicial de reforma del Código de Comercio en la sección III, en su artículo 154 define la revisoría fiscal como un “ órgano de fiscalización de carácter privado e independiente que ejerce sus funciones en interés de los asociados, del estado y demás terceros con base en un examen y evaluación profesional, realizado con sujeción a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; dictamina sobre los Estados Financieros del Ente que audita; revisa y evalúa en forma oportuna los componentes y elementos que integran su auditaje y vela para que la sociedad en su funcionamiento,

cumpla con lo establecido en la ley, los Estatutos Sociales y las decisiones de sus órganos”.

Como se puede observar las definiciones presentadas tienen muchos aspectos en común como son : la revisoría fiscal es una órgano o institución de control, y esta bajo la responsabilidad del revisor fiscal, que trabaja en interés de la comunidad. Pero si analizamos poder ver que no se tienen claro si la revisoría fiscal es una institución privada o publica ya que el proyecto de ley de reforma del Código de Comercio dice que es un Ente privado e independiente y villamizar que es una y institución pública; realmente este es un punto donde se enmarca parte de la problemática de la revisoría fiscal que será tratada más adelante.

En cuanto a su objetivo y la técnicas utilizadas las dos definiciones iniciales y la última realmente dicen casi lo mismo en diferentes palabras. La segunda es de Yanel Blanco, la Primera del Consejo Técnico de la Contaduría pública (al cuál pertenece Yanel B.), mientras que las definiciones de Villamizar y la de Machado no se ven aterrizadas, se quedan en el aire.

1.2.- HISTORIA DE LA REVISORIA FISCAL.

Realmente al hablar de revisoría fiscal en Colombia, se encuentra uno con estudios cronológicos, ya que sería difícil realizarlo en el campo de la crítica textual por dos motivos, no se percibe su utilidad práctica, y, los documentos actuales no resisten un estudio serio de este tipo. En cuanto al tratamiento etiológico del tema, es muy poco lo que existe.

Realmente en este trabajo no se pretende hacer un estudio profundo sobre la historia de la revisoría fiscal en Colombia, este no es el tema a tratar en esta monografía, pero consideramos que se debe hablar un poco de la historia de la revisoría fiscal en Colombia; en forma cronológica para ubicar al lector en la situación actual y así poder realizar el análisis de nuestro estudio sobre el control de gestión en la revisoría fiscal.

1.2.1. Primeras Leyes

La primera Ley que habló del revisor fiscal fue la **Ley 58 de 1931**, la cual creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas. Esta Ley se refirió al revisor fiscal en su artículo 26 para establecer sus incompatibilidades en los siguientes términos:

“El contador o revisor fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en ésta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador”.

El artículo 40 de la misma Ley estableció su responsabilidad frente a la sociedad indicando que “ los miembros de la administración y los fiscales y revisores son solidariamente responsables para con la sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes”.

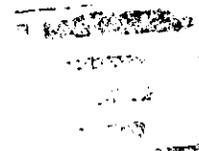
El artículo 41 fijó la responsabilidad del revisor fiscal frente a los accionistas, así: “Los miembros de la administración y los fiscales o revisores son

solidariamente responsables para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad de todos los daños que le hubieren causado por faltar voluntariamente a los deberes que les imponen sus funciones respectivas.

No obstante ser ésta la primera Ley que habló del revisor fiscal no fue la primera en adquirir vigencia o aplicación, puesto que su vigencia se postergó indefinidamente y la misma no vino a empezar a regir sino a partir del primero de septiembre de 1937.

La primera ley que describió a cabalidad la revisoría fiscal fue la ley 73 de 1935 la cual en su artículo 6 dispuso que toda sociedad anónima tendría necesariamente un revisor fiscal con las siguientes funciones:

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, comprobantes de las cuentas;
- b) Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez en la semana;



- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga bajo su custodia;
- d) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecutan por cuenta de la compañía están conforme con los estatutos y con las disposiciones de la Asamblea General y de la Junta Directiva;
- f) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea de Accionistas, a la Junta Directiva y al Gerente, según los casos, de las irregularidades que note en los actos de la compañía;
- g) Autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y
- h) Los demás que le imponga la Asamblea General de Accionistas, compatibles con los señalados en los apartes anteriores.

Para darle fuerza a esta función del revisor fiscal, el Decreto No. 1946 de 1936, en su artículo 1 ordenó que para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas, distintas de los bancos y compañías de seguros en el Registro Público de Comercio, era requisito esencial que en los documentos presentados a la respectiva Cámara de Comercio apareciera que la sociedad

tenía un revisor fiscal, con su suplente, nombrado por la Asamblea General de Accionistas, que cumpla las funciones enumeradas en el artículo 6 de la ley 73 de 1935.

Como la Ley 73 de 1935 empezó a regir antes de la ley 58 de 1931, con la vigencia de esta última quedaron coordinadas las funciones con las incompatibilidades y responsabilidades.

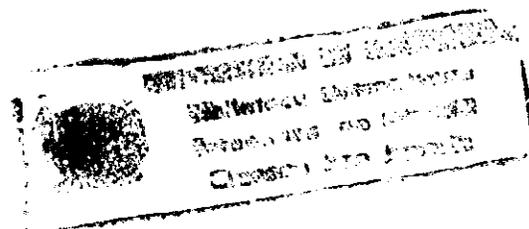
El artículo 7 de la ley 73 de 1935, establecía que : el revisor fiscal será nombrado por la Asamblea General de Accionistas para período igual al del gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales.

Al ser este funcionario nombrado privativa y exclusivamente por la Asamblea General de Accionistas se le dio una relativa independencia, la cual era indispensable para el fiel desempeño de sus funciones. Sin embargo, la descripción de sus funciones que hacia la ley 73 de 1935 señalan claramente de que se estaba pensando en un empleado, con cierta autonomía, para salvaguardar los principales bienes de la compañía que en esa época eran las

operaciones de efectivo en caja y para cuya función estipulaba que debería hacer arqueos semanales.

En el literal a), donde se hablaba de examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía y comprobantes de las cuentas, se está señalando claramente que debería ser una persona ante la cual debían pasar todas las operaciones de la sociedad, función posible en compañías de actividades reducidas como las de esa época. El literal g) hablaba de que debía autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales, pero, como la práctica de la contaduría no estaba desarrollada en Colombia para esa fecha, no indicaba qué trabajo era necesario para autorizar estos balances. De todas maneras, si esta persona debía cumplir con las funciones que se indican en el literal a) estaba lo suficientemente familiarizada para firmar sin ningún problema un balance que se suponía era el resultado de las operaciones de la compañía, revisadas previamente por ella.

1.2.2. Calidad de Contador para desempeñar la Revisoría Fiscal.



Aun cuando las funciones que les imponía el artículo 6 de la ley 73 de 1935 a los revisores fiscales todas eran de carácter contable y en el país ya se conocía la profesión o, mejor dicho, las actividades que venían desarrollando los contadores, y no obstante que los artículos 40 y 41 de la ley 58 de 1931 les imponía sanciones cuando estas obligaciones o deberes no se habían ejercido con idoneidad, en ningún momento los legisladores pensaron en que el contador o la persona con conocimientos contables y legales era la más capacitada para desempeñar este cargo.

Desde 1936 un grupo de contadores de Cartagena se empezaron a reunir para integrar una Asociación de Contadores, labor que se cristalizó con la creación de la Asociación Colombiana de Contadores en 1937. Esta asociación a través de su revista El Contador, cuyo primer número apareció en octubre de 1938, divulgó lo que era la profesión del contador. La profesión del contador se empezó a tener en cuenta para el ejercicio de la revisoria fiscal en los decretos y leyes promulgados posteriormente.

En 1941 la Superintendencia de Sociedades dictó la Resolución No.531, aprobada por el Decreto No. 1357 del mismo año, mediante el cual se

reglamentaron las funciones de los contadores juramentados consagradas en el artículo 46 de la ley 58 de 1931. En el artículo 17, numeral 6, se hizo mención de la revisoría fiscal para los contadores públicos, así :

Art. 17.- Son funciones de los contadores juramentados:

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas o cualquier entidad oficial, cuando lo exija la ley;
2. Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las sociedades anónimas en liquidación o declaradas en quiebra;
3. Desempeñar las comisiones especiales que en casos particulares les encargue la Superintendencia de Sociedades Anónima, dentro de su profesión y las atribuciones de esta entidad;
4. Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales;

5. La Superintendencia por medio de resoluciones posteriores, señalará las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos deban desempeñar los contadores juramentados y sobre los cuales su atestación haga fe pública, como verificaciones de cifras en las declaraciones de impuestos, confección de balances, liquidación de sucesiones en los casos en que el nombramiento corresponda al funcionario o juez, o así lo acuerden las partes;
6. Los contadores juramentados serán tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de revisores fiscales de las sociedades anónimas;
7. Los contadores juramentados podrán dar certificaciones, atestaciones, etc., sobre estados financieros, declaraciones de impuestos, balances, etc. Los contadores juramentados están en capacidad de confeccionar estudios y prospectos técnicos comerciales sobre organización de compañías y sobre técnica de contabilidad de las mismas.

Tanto el artículo 46 de la ley 58 de 1931 como el Decreto 1357 de 1941 fueron demandados ante la Corte Suprema de Justicia por inconstitucionales, y

efectivamente todo el Decreto Reglamentario fue declarado inexecutable así como parte del artículo 46 de la ley 58 de 1931. Dentro de los argumentos que se exponía en relación con el numeral 6 del artículo 17 del Decreto 1357.

“Acuso la regla 6a del artículo 17 del Decreto, que dice lo siguiente :

6a. Los contadores juramentados serán tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de revisores fiscales de las Sociedades Anónimas.

Esa disposición excede la potestad reglamentaria y viola, además, la regla primera del artículo 69 de la constitución, por lo siguiente :

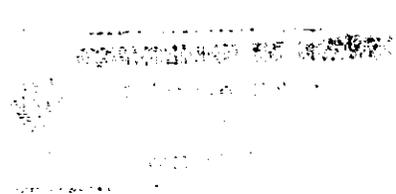
1. El artículo 46 de la ley reglamentada dice que los contadores juramentados tendrán , entre otras funciones, la de revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia; pero la disposición acusada consagra una preferencia excesiva en favor de los contadores juramentados en la provisión del cargo de revisor fiscal de cualquier sociedad anónima y de manera general; cosa distinta es que los contadores juramentados puedan ser

revisores fiscales de sociedades, a consagrar, con fuerza de ley, que sólo ellos deben serlo o que deban ser preferidos, puesto que la obligación de preferir impone la exclusión de los otros revisores que no sean contadores juramentados.

2. El artículo 69, regla 1 de la constitución, expresa que sólo el congreso puede, por medio de leyes, reformar otras leyes. La ley 73 de 1935, artículo 6, había establecido la obligación en que están las sociedades anónimas de tener un revisor fiscal, sin exigir condiciones especiales para el desempeño de esa función. El mismo artículo 46 de la ley 58 de 1931, tampoco las exige.

De modo que ha venido hacer el decreto que acuso el que diga expresamente que para ser revisor fiscal de sociedades anónimas se requiere ser contador juramentado o, al menos, que debe preferirse a estos, con lo cual reformó el artículo 6 de la ley 73 de 1935, cosa que solo otra ley podía hacer”.

Como se desprende de la argumentación anterior se estaba acusando el numeral 6 del artículo 17 del decreto reglamentario no porque no fueran los contadores públicos las personas más facultadas para desempeñar este cargo, sino porque



la ley a la cual está reglamentado este decreto no había mencionado nada en relación con esta necesidad. Sin embargo, el mismo acusador decía que otra ley sí podía establecer este requisito que lo que ocurrió más tarde cuando se aprobó el decreto 2373 de 1956, en el cual se impone como condición de que los revisores fiscales sean contadores públicos.

Muy a pesar de que desde la década de 1930 en Colombia habían firmas de contadores públicos y de que en la década de 1940 se estaba desarrollando en instituciones de algún prestigio la carrera y otorgando títulos, las actividades de los contadores públicos eran poco conocidas y las personas que venían desempeñando la revisoría fiscal en las sociedades anónimas en su mayoría no tenían esta calidad, la cual todavía en la opinión pública aparecía como ejercida por personas con poco conocimiento y baja calidad técnica.

Como consecuencia de esto, en la mayoría de las compañías las revisoría fiscales se desempeñaban por personas que no tenían conocimientos de las técnicas contables de una revisoría ; pero a las compañías les interesaba muy poco esta falla, puesto que estaban considerando que esta función no era de

importancia en la empresa sino en la práctica superficial y rutinaria y si la tenían no era más que por el mandato que la imponía.

1.2.3. La Revisoría Fiscal en el Decreto 2521 de 1950.

El decreto 2521 de 1950, el cual reglamentó toda la legislación que existía relativa a sociedades anónimas, se refirió a la revisoría fiscal en los siguientes artículos :

Art. 134.- Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal con su respectivo suplente, elegido por la Asamblea General de Accionistas, para un período igual al del gerente, que pueden ser reelegido indefinidamente. El revisor será siempre una persona natural.

El suplente reemplazará al principal en sus faltas absolutas, temporales o accidentales.

Lo nuevo de este artículo en relación con la legislación anterior está en que el revisor fiscal será siempre una persona natural; sin embargo, en la práctica no era nuevo, ya que por vía de doctrina se había indicado que las responsabilidades contenidas en los artículos 40 y 41 de la ley 58 de 1931 no podían ser ejercidas por personas jurídicas puesto que estos artículos consagraban responsabilidades de carácter civil y también penal; y como las personas jurídicas no delinquen, para que esa responsabilidad no se diluya y los derechos tanto de los accionistas como de la sociedad y de los terceros estén suficientemente garantizados, es menester hacerla recaer en una persona natural.

Art. 135.- Los nombramientos del revisor fiscal y su suplente deberán registrarse en la Cámara de Comercio, con base en las actas de la Asamblea General.

Este artículo tampoco trajo nada nuevo en relación con la legislación anterior puesto que el artículo 1 del Decreto 1946 de 1936 exigía que para practicar o renovar la inscripción de las sociedades anónimas en el Registro Público del Comercio, era indispensable que en el extracto notarial que se le presentara

apareciera que la sociedad tenía un revisor fiscal, con su suplente, elegido por la Asamblea General de Accionistas y con las funciones enumeradas en el artículo 6 de la ley 73 de 1935.

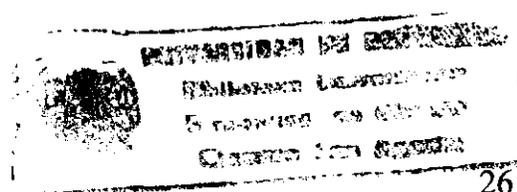
Art. 136.- El revisor fiscal no podrá en ningún caso tener acciones en la misma sociedad, ni estar ligado dentro del 4 grado de consanguinidad o 2 de afinidad con el gerente, con algunos de los miembros del consejo de administración , o junta directiva, con el cajero, o con el contador. El cargo de revisor es incompatible con cualquier otro cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del ministerio público o de la misma sociedad.

Estas incompatibilidades del revisor fiscal son las mismas contenidas en el artículo 26 de la ley 58 de 1931, con excepción de la parte que menciona el cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del ministerio público.

Art. 137.- Son funciones del revisor fiscal :

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la sociedad y comprobantes de las cuentas;

- b) Verificar el arqueo de caja por lo menos una vez en cada semana;
- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga en su custodia;
- d) Examinar los balances y demás cuentas de la sociedad;
- e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos, con las decisiones de la Asamblea General de Accionistas y de la junta directiva y con las disposiciones legales;
- f) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la junta directiva, o al gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía;
- g) Autorizar con su firma los balances mensuales y los semestrales o anuales;

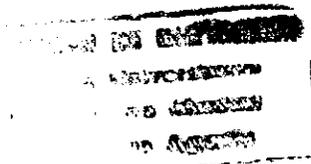


h) Las demás que le señalen los estatutos o la asamblea general de accionistas, compatibles con las indicadas en los apartes anteriores.

Estas funciones no son otra cosa que una reproducción textual del artículo 6 de la ley 73 de 1935.

Art. 138.- La firma con que el revisor fiscal autorice los balances de la sociedad deben ir precedida de la declaración de que ellos están fielmente tomados de los libros y de que las operaciones registradas en éstos se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la asamblea general y de junta directiva.

Este artículo trae una noción nueva en relación con la firma del revisor fiscal, la cual señala, debe ir precedida de una opinión. Pero esta opinión es simple y puede ser emitida por cualquier persona sin tener la calidad de contador público, puesto que la misma no dice otra cosa que los balances fueron tomados de los libros y que las operaciones están conformes con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la asamblea y la junta directiva, y no se requiere la calidad de contador publico para poder decir esto.



Art. 139.- Los revisores fiscales son responsables conforme al artículo 121 de este decreto.

El artículo 121 no hace otra cosa sino reproducir las disposiciones contenidas en los artículos 40 y 41 de la ley 58 de 1931, en cuya virtud los revisores fiscales son solidariamente responsables con los administradores de los daños que le ocasionen a la sociedad por negligencia en el cumplimiento de sus deberes o violación de los mismos. Esa responsabilidad la asume también frente a cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad por los perjuicios que le ocasionen si faltan voluntariamente a los deberes que sus cargos les imponen.

Art. 140.- En caso de oposición del revisor fiscal a un acto u operación de los administradores, respecto de su conformidad con las leyes, los estatutos o las decisiones de la asamblea, deberán someterse el acto u operación al estudio de la asamblea.

Este artículo aparentemente sencillo de la legislación puede ser un artículo polémico a partir de 1960 en que al revisor fiscal se le exigió la calidad de contador público, al entrar a diferenciar qué es una opinión independiente y qué es un acto administrativo, porque es que con esto aparentemente el revisor fiscal tiene el carácter de administrador y en la práctica lo era el tener que aprobar las operaciones individuales; pero hay un tremendo vacío en cuanto a qué ocurre si la asamblea está de acuerdo con la opinión de las otras personas o los administradores y no con la del revisor fiscal. Aparentemente no ocurre nada y al revisor fiscal no le queda otra alternativa que presentar la renuncia de su cargo.

Art.141.- Los revisores fiscales podrán ser sancionados con multas sucesivas hasta de \$ 100.00 cuando, requeridos por la Superintendencia de Sociedades Anónimas, no dieren cumplimiento a sus obligaciones legales y estatutarias.

Este artículo no hace otra cosa que impone sanciones pecuniarias por faltas del revisor fiscal o más bien por incumplimiento de sus funciones; adicionalmente esto no se hizo por que quien podía imponer estas sanciones disciplinarias era

la profesión misma y como todavía no se está exigiendo la calidad de contador público, mal se podría imponer estas sanciones al revisor fiscal.

1.2.4. La Revisoría Fiscal en el Decreto 2373 de 1956.

A partir del año de 1950 los contadores públicos empezaron a preocuparse por darle una reglamentación legal a su profesión. A pesar de que desde el año de 1936 se venían presentando algunos brotes e inquietudes de personas que estaban ejerciendo funciones de contadores para organizarse, las que se cristalizaron con la fundación de la Asociación Colombiana de Contadores en la ciudad de Cartagena (posteriormente la sede de esta Asociación se trasladó a Bogotá donde se extinguió), los demás brotes de asociaciones seccionales tuvieron vida efímera.

En el año de 1951 se creó el Instituto Nacional de Contadores Públicos, agrupación ésta que agrupó a los principales contadores de la época. Con la

creación de esta nueva agremiación se despertó en sus miembros el interés por legislar acerca de la profesión del contador público y se dieron los pasos para redactar el primer proyecto de ley que se presentó a la consideración del gobierno nacional y fue aprobado en septiembre de 1956, bajo el número 2373, por medio del cual se reglamentó el ejercicio de la contaduría pública en Colombia.

Los artículos de este decreto que se refirieron al revisor fiscal fueron :

Art.6 .- Se requerirá haber sido inscrito como contador juramentado, conforme a los artículos anteriores, para todas aquellas actividades en que las leyes exijan dicha condición , y especialmente para las siguientes:

1° Para desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las cuales la ley exija la provisión de ese cargo, o uno equivalente, sea bajo esa denominación u otra similar .

Si bien era cierto que en algunas compañías el cargo de revisor fiscal o su equivalente seguía siendo desempeñado ya para esa época por contadores,

este artículo impuso la obligación para que los contadores públicos estuviesen al frente de estos cargos.

Art. 15.- La atestación o firma de un contador público en los casos que las leyes se lo exijan hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto o documento respectivo se ajusta a los requisitos legales de forma lo mismo que a los estatutarios, cuando se trate de personas jurídicas.

Tratándose de balances la presunción se extenderá, además, al hecho de que han sido tomados fielmente de los libros, de que éstos se ajustan a las normas legales, y de que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la situación financiera en la fecha del balance.

De la lectura de este artículo podemos concluir que efectivamente no se está haciendo otra cosa que ajustarse a la legislación anterior sobre la firma de los revisores fiscales en los balances.

Art. 47.- La revisoría fiscal, auditoría, o interventoría de cuentas¹ en las sociedades o entidades que estén obligadas legalmente a la provisión de tales cargos podrá organizarse en forma de departamento, con las secciones (técnicas, legales, contables, etc., que fueren necesarias, y ser desempeñadas por profesionales de cada ramo, en calidad de jefes de tales secciones. Pero la sección o parte contable de la misma deberá estar siempre a cargo de un contador juramentado, conforme a lo prescrito en este decreto y en las leyes, quien autorizará los balances y documentos de carácter contable.

1. Art. 48.- La firma con que un contador juramentado expresa su concepto sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos :Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.

¹ La Interventoría de Cuentas: es un examen sistemático de los libros y anotaciones contables de una corporación, sociedad o comerciante con objeto de : 1.- Comprobar ciertas situaciones de hecho. 2.- Descubrir o prevenir fraudes. 3.-Ofrecer opinión o juicio sobre materias consultadas, y 4.- Informar al cliente

2. Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.
3. Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea general o junta directivas.
4. Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros, y si en su opinión, el balance presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad aceptadas, la situación financiera de la sociedad al terminar el periodo revisado, y si el estado de pérdidas y ganancias refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los estados financieros, si las hubiere.

Con este decreto y concretamente con el artículo 48, se inicia la era profesional del revisor fiscal. En él se indica que la revisoría fiscal debe ser exclusiva del contador público y, lo que es más importante, se establece que la misma se debe ejercer mediante la realización de un trabajo profesional de acuerdo con los procedimientos aconsejados para hacer una auditoría o interventoría de cuentas. Por otra parte, se exige que la firma del revisor fiscal debe ser acompañada de un dictamen para el que la profesión dispone de normas sobre su contenido y de la responsabilidad que el contador público asume en el mismo.

Este decreto tuvo vigencia hasta el año de 1960, cuando se expidió la ley 145 de 1960, que lo derogó.

1.2.5. La Revisoría Fiscal en la Ley 145 de 1960.

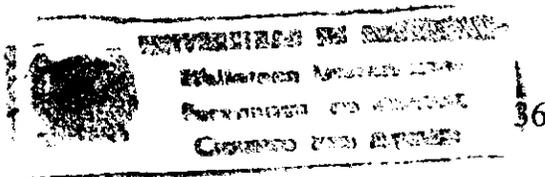
La ley 145 de 1960 reglamentaria del ejercicio de la profesión del contador público, se refiere al revisor fiscal en los siguientes artículos :

Art. 8.- Se necesitará la calidad de contador público en todos los casos en que las leyes lo exijan, y además en los siguientes :

1. Para desempeñar el cargo de revisor fiscal de sociedades para las cuales la ley exige la provisión de ese o uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de auditor u otra similar.

Art. 9.- La atestación y firma de un contador público hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de las personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Art. 10.- El dictamen de un contador público sobre un balance general, como revisor fiscal, auditor o interventor de cuentas, irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos. Los 5 puntos que establecía el



decreto 2373 de 1956 en su artículo 48, los cuales fueron transcritos textualmente de dicho decreto.

1.2.6. La Revisoría Fiscal en el Decreto 410 de 1971 - Código de Comercio.

El Código de Comercio le dedicó en el libro 2º, título 1º, capítulo 8, los artículos 203 al 217 a la Revisoría Fiscal.

Este Decreto recogió en quince artículos todo lo que se venía dando a través de la historia en las circulares, decretos y leyes mencionadas anteriormente. Como lo podemos ver a continuación :

El Art. 203.- Nos habla de quien deberán tener Revisor Fiscal, este artículo recogió lo que decía el decreto 2521 de 1950, en cuanto a las sociedades anónimas, que debían tener revisor fiscal. El Código de Comercio trajo como nuevo, la obligación de tener revisor fiscal las sociedades extranjeras y cuando lo soliciten los socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital, revisor fiscal potestativo.

Art. 204.- La elección del revisor fiscal. Este artículo recoge lo que decía la ley 73 de 1935. con respecto a las sociedades anónimas.

Art.205.- No podrá ser revisores fiscales. Expresa los contenidos en la ley 58 de 1931 y en el decreto 2521 de 1950 .

Art. 206.- Periodo de duración del revisor fiscal. recoge lo que decía el decreto 2521 de 1950.

Art. 207.- Las funciones del revisor fiscal. Las funciones que presenta el Código de Comercio son las mismas en otras palabras. Lo que decía la ley 73 de 1935 en su artículo 6º, literal e), es igual al artículo 207 del C. de Cio. en su numeral 1, el numeral 2 es igual al literal f) de dicha ley, el 7 del C. de Cio. e s igual al literal g), así sucesivamente. También podemos confrontar con el decreto 2521 de 1950 y sucede lo mismo.

Realmente lo nuevo son los numerales 3 y 8 del Código de Comercio.

Art. 208.- EL dictamen e informe del revisor fiscal sobre los balances generales. Este artículo recoge textualmente lo que decía la ley 145 de 1960 en su artículo 10. numerales del 1º al 5º.

Art. 209.- El informe del revisor fiscal a la asamblea o junta de socios. Este artículo es uno de los pocos, que trae el Código de Comercio, que presenta algo nuevo, que no había presentado ninguna ley anterior, se ve incipientemente la obligación del revisor fiscal hacia el control de la gestión.

Art. 210.- Auxiliares del revisor fiscal. Este otro nuevo elemento que presenta el Código de Comercio con respecto a los revisores fiscales, que pueden de acuerdo a las circunstancias podrá tener auxiliares u otros colaboradores. Pero estos en ningún momento lo exoneran de responsabilidad.

Art. 211.- Responsabilidad del revisor fiscal. Recoge parte de lo que estableció la ley 58 de 1931 en su artículo 40 y 41.

Si seguimos enumerando artículo por artículo encontraremos, que como se afirmo al inicio el Decreto 410 de 1971, lo que hizo fue recoger todos los

artículos que habían presentados en legislaciones anteriores y unificarlos de acuerdo a las circunstancias de la época.

1.2.7. La Revisoría Fiscal en la Ley 43 de 1990.

Esta ley se adiciona a la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del contador público y se dictan otras disposiciones. En los artículos que se hablo del revisor fiscal fueron los siguientes :

Art. 13.- Además de lo exigido por leyes anteriores, se requiere tener la calidad de contador público en los siguientes casos:

Literal a) del numeral 1. Para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la ley o el contrato social así lo determinen.

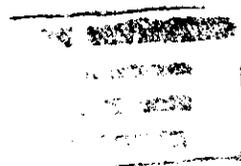
Art. 13 Párrafo 2º. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año

inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.

Es bueno aclarar que este párrafo no deroga el artículo 203 del Código de Comercio donde habla de la obligatoriedad de la revisoría fiscal en la sociedades comerciales solamente se limita a señalar un nuevo supuesto que adiciona lo dispuesto al respecto por el estatuto mercantil.

Art. 41.- El contador público en el ejercicio de las funciones de revisor fiscal y/o auditor externo , no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.

Art. 48.- El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de revisor fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un (1) año contado a partir de la fecha de su retiro del cargo.



Art. 50.- Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, revisor fiscal, interventor de cuentas o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.

Art. 51.- Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o revisor fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses de haber cesado en sus funciones.

Por último podemos agregar que en la ley 43 de 1990, se creó el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Como un organismo permanente, encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país.

1.2.8. Pronunciamientos No. 1 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Como se indicó anteriormente la ley 43 de 1990 creó el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, éste el 22 de agosto de 1994 presentó el pronunciamiento No.1 el cual habló del Dictamen del revisor fiscal sobre estados financieros ajustados por inflación.

Presentado un modelo de opinión para el año de 1992, cuando los estados financieros de 1991 están al costo histórico pero fueron reexpresados en términos del poder adquisitivo de la moneda a diciembre 31 de 1992.

Un modelo de opinión para 1992, cuando los estados financieros de 1991 están al costo histórico y no han sido reexpresado en términos del poder adquisitivo de la moneda a diciembre 31 de 1992.

Nota a los estados financieros sobre ajustes integrales por inflación para 1992.

Un modelo de opinión para los años 1993 y siguientes cuando ambos años han sido ajustados por inflación y el anterior reexpresados en términos del año siguiente.

Nota a los estados financieros sobre ajustes integrales por inflación para 1993 y años siguientes.

1.2.9. Pronunciamientos No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En septiembre 2 de 1994, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública presentó el pronunciamiento No. 7 sobre revisoría fiscal.

Este pronunciamiento busca determinar el alcance y enfoque del trabajo del revisor fiscal, armonizándolo con la noción de fiscalización consignada en la nueva Constitución Política de Colombia, en su artículo 267.

Además considera que la ley 42 de 1993, en desarrollo del artículo 267 de la Constitución, en el capítulo I del título I establece los principios, sistemas y

procedimientos técnicos, los cuales están en armonía con el pronunciamiento No.7.

Este pronunciamiento le da una definición legal a la revisoría fiscal (la presentamos en el punto 1.1. de esta unidad) y nos presenta los objetivos de la revisoría fiscal de acuerdo con el artículo 207 del Código de Comercio.

También nos dice que la revisoría fiscal, para cumplir sus funciones legales debe practicar una auditoría integral con los siguientes objetivos:

- 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 financiera.
- Determinar si el ente a cumplido con las disposiciones legales que le sean aplicables en el desarrollo de sus operaciones - auditoría de cumplimiento.
- Evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles - auditoría de gestión.

- Evaluar el sistema de control interno del ente para conceptuar sobre lo adecuado del mismo - auditoría de control interno.
- Posteriormente, el pronunciamiento define cada una de estas auditorías. de las cuales nosotros tomaremos solamente el objetivo número tres de la auditoría de gestión que es el tema de nuestra tesis.

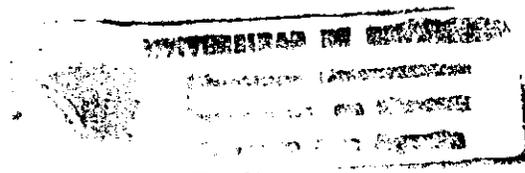
1.2.10. La Revisoría Fiscal en la ley 190 de 1995, Estatuto Anticorrupción.

Esta ley se refiere a los revisores fiscales en su art. 80 así: “Los revisores fiscales de las personas jurídicas que sean contratistas del Estado Colombiano, ejercerán las siguientes funciones, sin perjuicio de las demás que les señalen las leyes o los estatutos:

1. Velar para que en la obtención o adjudicación de contratos por parte del Estado, las personas jurídicas objeto de su fiscalización, no efectúen pagos, desembolsos o retribuciones de ningún tipo en favor de funcionarios estatales.

2. Velar porque en los estados financieros de las personas jurídicas fiscalizadas, se reflejen fidedignamente los ingresos y costos del respectivo contrato.
3. Colaborar con los funcionarios estatales que ejerzan funciones de interventoría, control o auditoría de los contratos celebrados, entregándoles los informes que sean pertinentes o los que le sean solicitados.
4. Las demás que les señalen las disposiciones legales sobre esta materia.

El anterior artículo del cual habla el estatuto anticorrupción, compromete aún más las funciones del revisor fiscal. De acuerdo a la interpretación del numeral 1 del artículo 80 podemos afirmar que el revisor fiscal no podrá apoyarse en las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, es decir que ningún momento deberá trabajar con una muestra para realizar su trabajo de auditaje, sino que para poder estar seguro deberá revisar cada uno de los egresos o desembolsos que realice la empresa para determinar su concepto y si realmente



no corresponda a pagos en favor de funcionarios estatales para obtener un beneficio sobre la asignación de un contrato.

1.2.11. La Revisoría Fiscal en la Ley 222 de 1995 Nuevo Código de Comercio.

La ley 222 de 1995, hablo del revisor fiscal en los siguientes artículos :

Art. 38.- Estados Financieros Dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión “ver la opinión adjunta” u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente, que contendrá como mínimo las manifestaciones exigidas por el reglamento.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquellos y éstos existe la debida concordancia.

Art. 42.- Ausencia de estados financieros. Sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, cuando sin justa causa una sociedad de abstuviere de preparar o difundir estados financieros estando obligada a ello, los terceros podrán aducir cualquier otro medio de prueba aceptado por la ley.

Los administradores y el revisor fiscal, responderán por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros.

Art. 43.- Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas :

1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.

2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

Art. 45.- Rendición de cuentas. los administradores deberán rendir cuentas comprobadas de su gestión al final de cada ejercicio, dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se retire de su cargo y cuando se las exija el órgano competente para ello. Para tal efecto presentarán los estados financieros que fueren pertinentes, junto con un informe de gestión.

La aprobación de las cuentas no exonerará de responsabilidad a los administradores, representantes legales, contadores públicos, empleados, asesores o revisores fiscales.

Art. 46.- Rendición de cuentas al fin de ejercicio. Terminado cada ejercicio contable, en la oportunidad prevista por la ley o en los estatutos, los administradores deberán presentar a la asamblea o junta de socios para su aprobación, los siguientes documentos:

1. Un informe de gestión.

2. Los estados financieros de propósito general, junto con sus notas, cortados a fin del respectivo ejercicio.
3. Un proyecto de distribución de utilidades repartibles.

Así mismo presentará los dictámenes sobre los estados financieros y los demás informes emitidos por el revisor fiscal o por contador público independiente.

Art. 48.- Derecho de inspección. Párrafo tercero (3), Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente.

Como hemos podido observar a través de toda la historia de la revisoría fiscal, solo se le han atribuido funciones y responsabilidades, pero nunca el Estado a se ha preocupado por darle el correcto respaldo, apoyo y las herramientas necesarias para ejercer su papel de ente de control en forma independiente. de

tal forma que no tenga que depender en muchas situaciones de caprichos o intereses deshonestos de muchas persona que se aprovechan de las necesidades del revisor fiscal como persona. Este problema lo trataremos a continuación en el capítulo siguiente.

La intención a hacer el anterior recorrido a través de la historia legal de la revisoría fiscal en Colombia es con el objetivo de ubicar al lector sobre toda la trayectoria de esta institución para así poder determinar si realmente él está en condiciones para realizar todos los compromisos y responsabilidades asignadas.

Art. 118.- Remoción del Revisor Fiscal. La Superintendencia de Sociedades de oficio o a solicitud de la junta provisional de acreedores o del contralor, podrá remover al revisor fiscal, cuando compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor, o cuando no estando la empresa en marcha, hubiere omitido exigir que así se revelara en los estados financieros, o cuando se hubiere abstenido de solicitar la adopción de medidas de conservación y seguridad de los bienes de la sociedad o de los que tuviere en custodia o ha cualquier otro título.

1.3. PROBLEMÁTICA DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA.

La Revisoría Fiscal es una figura de control que vela por los intereses de los asociados, del Estado y de la comunidad en general en el desarrollo de la empresa. Tal pretensión, tan noble y magnánima podría ser poco viable, en los momentos actuales de la sociedad colombiana donde la corrupción afecta algunos de los diferentes niveles de la administración pública y privada y el querer aprovechar las deficiencias de las entidades gubernamentales. Es así como se presentan dificultades en el ejercicio de la Revisoría Fiscal debido básicamente a :

1.3.1. La necesidad de la prestación personal del servicio.

En este aspecto aparentemente no existe ningún problema, pues es el propio contador público quien presta el servicio. Pero cuando el contador público representa una firma de contadores parece despersonalizar su labor y ser asumida por la firma. Igualmente se observa que la asamblea general o junta

de socios elige al revisor fiscal y que éste debe ser un contador público (persona natural); sin embargo estos organismos eligen, actualmente a una firma y esta designa al revisor, estableciendo así la delegación de la elección del revisor fiscal en manos de una firma de contadores. La situación anterior nos plantea una incoherencia, pese a ello el artículo 215 del Código de Comercio lo acepta expresamente: “ Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la ley 145 de 1960. En caso del falta del nombrado, actuarán los suplentes”.

1.3.2. Situación laboral.

Este elemento es uno de los más discutibles. Mediante el artículo 204 y 205 del Código de Comercio (que nos habla de la elección del revisor fiscal e incompatibilidades respectivamente), se excluye la dependencia del revisor frente a la administración; pero no se frena la dependencia frente a la empresa privada en los casos cuando sus dueños o accionistas son un todo, es decir administradores, conforman la junta directiva y tienen mayoría en las acciones,

incluso el artículo 210 del Código de Comercio dice que “ el revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o junta de socios”. y si estos son los mismos?.

1.3.3. La Problemática Salarial.

Es claro que quien remunera los servicios del revisor fiscal es la empresa privada (objeto de control) y se pretende que este funcionario tenga independencia respecto a quien le paga, a fin de poder cumplir su labor de auxiliar de los organismos de control del estado (el cual no lo remunera ni lo subordina directamente). Las alternativas pueden girar en torno a una remuneración con base en el trabajo desarrollado y no en los resultados obtenidos, lo cual necesitaría de la voluntad real del estado para proteger el ejercicio de la revisoría fiscal.

Por otra parte la remuneración en muchas empresas es irrisoria, el revisor fiscal es maltratado y mal pagado. Su imagen profesional está decaída y en pocas empresas se le ve como un alto funcionario de la compañía; antes bien, se le percibe como una carga onerosa que es necesario soportar porque la ley

obliga a ello. La cotización de su trabajo profesional está por el suelo: aunque lo usan para que legalmente figure como revisor fiscal de varias compañías, nadie acepta que lo haga bien en ninguna.

1.3.4. La confusión que se presenta con la auditoría externa.

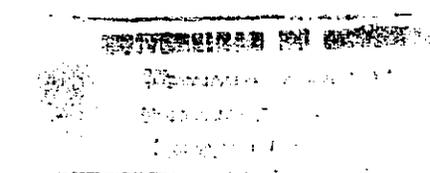
Este es otro aspecto de la problemática de la revisoría fiscal en el cual se ve la continuada confusión de ésta con la auditoría externa; confusión que, a pesar de haber sido ya superada, aún permite prácticas tan lamentables como la de regalar el trabajo de revisoría fiscal (exigido legalmente), cuando se contrata la auditoría externa.

1.3.5. El nivel educativo y capacitación profesional en el área.

Otro aspecto problemático de la revisoría fiscal, es la crisis en su concepción a nivel educativo y profesional. Realmente las deficiencias que se encuentran en la revisoría fiscal, la tienen las universidades, ya que no han estudiado ni enseñado revisoría fiscal pero sí auditoría y no se vislumbra que esta situación vaya a cambiar fácilmente. La revisoría ni siquiera se estudia dentro de la

carrera de contaduría como una materia, solo se ve a manera de seminario en algunas universidades del país. y como se ha visto a través del desarrollo histórico de la revisoria fiscal, cada día tiene mayores responsabilidades.

Las especializaciones de revisoría fiscal posiblemente en algunas facultades o programas de contaduría pública están anunciado, propiciar una transformación de fondo, pero dada las condiciones actuales habría que fomentar una mayor investigación sobre el tema. La infraestructura investigativa, requisito exigido por el Icfes para aprobar los programas de especialización, está muy débil a nivel de revisoría fiscal pues el conocimiento disponible al respecto es bastante escaso.



2. CONTROL DE GESTION

2.1. DEFINICION DE CONTROL DE GESTION.

Es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que estas producen, así como de los beneficios de su actividad.¹

El control de gestión es un sistema que se apoya en el uso de información periódica, que incorpora información financiera, operativa, administrativa y económica para permitir a las directivas de la empresa u organización un balance periódico, sistemático y objetivo de los resultados obtenidos por la

¹ Artículo 12 ley 42 de 1993

empresa, de los rendimientos generados en la actividad operativa y comercial, de los costos incurridos en su operación , y la posición de la empresa ante los consumidores y ante la competencia.²

- El control de gestión es el conjunto de información contable, comercial, estadística y operativa puesto a disposición de la dirección en forma permanente y destinado a facilitar la gestión y a servir de apoyo para la toma de decisiones.³
- Es el método que permite a la alta dirección de la empresa establecer en forma periódica y sistemática el estado de los principales procesos o actividades y proyectar su función hacia el futuro.⁴
- El control de gestión es el proceso por el cual los responsables operacionales se aseguran de que los recursos sean obtenidos y utilizados eficaz y eficientemente para alcanzar los objetivos de la organización.⁴

² Curso de Alta Gerencia. Universidad de los Andes.

³ Curso de auditoría avanzada y su aplicación. Contraloría de Santa Fe De Bogotá

⁴ Definición de Robert Anthony, muy aceptada por especialistas en el tema.

Al analizar las anteriores definiciones podemos apreciar que el término Control de Gestión implica :Establecer objetivos, definir estrategias y políticas y mirar su evolución con miras a producir rendimientos en una actividad económica productiva .

El control de gestión suministra un análisis amplio y profundo de la verdadera situación de una empresa, todo esto sustentado sobre la base del conocimiento permanente de los procesos que ella desarrolla lo cual le permite propiciar oportunamente los cambios necesarios, constituyéndose en una herramienta más compleja y sofisticada que el mismo análisis financiero. Es así como algún profesor universitario afirmaba que los estados financieros eran el equivalente a una fotografía de la empresa y que el balance que ofrece el control de gestión puede equiparse a una radiografía de la misma.

Considerando los anteriores planteamientos, el control de gestión aparece como un método muy evolucionado de manejo de una empresa en la medida en que permite: evaluar resultados históricos, detectar variaciones, establecer tendencias y producir rendimientos. Para darse todo esto se requiere de una cultura corporativa en términos de planeación y de gestión que propicie la

evaluación permanente, el flujo de información, la corrección de resultados, y de la existencia de los elementos, herramientas e instrumentos básicos del control de gestión, que planearemos plantear a continuación:

2.2. ANTECEDENTES

El término Control de Gestión que es considerado como relativamente nuevo, tiene ya varias decenas de años que hace parte del vocabulario empresarial y su concepto al igual que sus técnicas y métodos han sufrido evaluación sobretodo en los últimos años pero ha sido de aplicación desde el siglo pasado.

Entre 1850 y 1910 en la gran industria norteamericana se elaboraron los llamados métodos de gestión tayloriana.

Básicamente el desenlace de este proceso puede situarse en 1907, en Du Pont de Newours cuando Donaldson Brown, inventó la fórmula que relaciona el índice de rentabilidad de capital (R.O. I., Return on Investment), el índice de rentabilidad de explotación y el índice de rotación de capital. Por primera vez, los diversos tipos de contabilidad utilizados hasta entonces de manera

independiente (contabilidad de capital, contabilidad financiera y contabilidad de costos) estaban enlazados en un modelo único, global, coherente y constituían una imagen económica completa de la empresa. De esta “Contabilidad general - contabilidad analítica - control de las aplicaciones a través de los costos - control de las inversiones a través de la rentabilidad”. Este edificio, todavía hoy, sirve de base a la gestión de la empresa y, por tanto, a la actividad encargada de vigilar la calidad de esta gestión: El control de gestión.

El invento de Donald Brown remataba en largo proceso de innovaciones indicando bajo la tutela de los hermanos Du Pont. Así se introdujeron sucesivamente: la asignación de los costos indirectos para calcular los costos completos de los productos, la contabilización de los activos a su valor de adquisición y el índice de rentabilidad del capital invertido por división. En este trabajo los Du Pont y sus colaboradores se inspiraron ampliamente en las enseñanzas de un hombre que ya había tenido como colega: Frederick Taylor. Taylor fue en efecto, uno de los pioneros del control de gestión industrial: fue el que desarrolló la contabilidad analítica, la asignación de los costos indirectos mediante los tiempos de la mano de obra o de los tiempos de máquina, la

gestión de la existencia y la remuneración al rendimiento; todo está entre los años 1889 y 1895, y seguramente ejerció una influencia determinante en los sistemas de gestión.

Aunque esto parezca historia antigua..., no nos es indiferente, porque las herramientas utilizadas hoy en día para el control de gestión llevan el sello de éstos orígenes históricos. Reflejan el tipo de entorno para las que fueron forjados: La gran industria que nació entre 1880 y 1910.

Las técnicas de control de gestión no habían sido sometidas a unos cambios tan drásticos desde hace aproximadamente 75 años.

Es realmente sorprendente que haya habido tan poco interés en el control de gestión y sus instrumentos durante un periodo de tiempo tan prolongado.

Pero la gestión no ha dejado de inventar métodos y conceptos en ámbitos tan diversos como el Marketing, la estrategia, la calidad a la gestión del personal.

Pero el soporte de base sobre el que, en definitiva, se apoya el conjunto, la racionalidad económica de la empresa, expresada a través de la contabilidad analítica, de la evaluación de las inversiones, del control presupuestario y de la rentabilidad de los productos o de las actividades, es decir, la medida en que se basan las decisiones, el soporte de base apenas ha cambiado desde 1910 y de

la invención del R.O. Y. (Return On Investment) en Du Pont de Nemours. A pesar de que se conocía que la gestión “por cifras” no tenía acogida puesto que no se debía prescindir de la medida y análisis no se producía el cambio; al respecto ha escrito uno de los maestros del pensamiento de gestión en Estados Unidos, Peter Drucker: “Los contadores de habichuelas no tienen cabida en estos últimos tiempos. Se les imputa todos los males de la industria norteamericana. Pero los contadores de habichuelas tendrán la última palabra. En la fábrica de 1999, la contabilidad analítica desempeñará también un papel importante, e incluso es probable que sea más importante que nunca. Pero las habichuelas se contarán de una manera diferente”.

En los últimos tiempos gran parte de la industria mundial ha emprendido la revisión, e incluso la reinversión, del soporte de la gestión constituido por las herramientas de control.

De esta forma instituciones como agrupación cooperativa CAM - 1 (Computer Aided Manufacturing - Internacional), asociación creada en 1972 por grandes grupos industriales norteamericanos para organizar y financiar conjuntamente programas de investigación sobre temas como los lenguajes de programación de control numérico.

En 1986 algunos de los miembros de CAM - 1, ciertas universidades, como Harvard y Stanford, y de los grandes grupos anglosajones de la auditoría y asesoría lanzaron un nuevo programa orientados a la gestión: el programa C.M.S. El objetivo perseguido era crear un tipo de contabilidad analítica adaptada al entorno de las industrias altamente automatizadas e integradas. El éxito fue fulminante y en 1988 C.M.S. publicó, en asociación con la Business School de Harvard, los principios básicos del enfoque propuesto, bajo el título "Cost Management for Today's Manufacturing", libro que obtuvo, en 1989, el premio de la "América Association of Accountants" reservado a la mejor obra de contabilidad de gestión en 1990, C.M.S. reunía a unos cuarenta empresas, de las cuales un tercio eran de Europa y dos tercios de estados Unidos. Entonces, el programa fue calificado por Peter Drukes como "El trabajo más estimulante y más innovador en gestión de hoy en día, en el que nuevos conceptos, nuevos métodos y nuevos enfoques van tomando forma en lo que podría llamarse una nueva filosofía económica".

El programa de C.M.S. es tan solo un ejemplo del ardor y del entusiasmo con que alguno de los grupos industriales y de servicios mas reputados del mundo se han lanzado a la renovación de la economía de empresa.

2.3. SISTEMAS DE GESTION

Actualmente los “principios taylorianos” han quedado inválidos por los nuevos datos de la competencia industrial ; las bases de dicho sistema han desaparecido. Los sistemas de gestión para responder a las exigencias de la competencia mundial y evitar que la empresa quede en desventaja a causa de técnicas de evaluación inadecuadas y pueda obtener ventaja competitiva, deben ajustarse al ritmo de cambio y complejidad del momento. A continuación se presenta algunas de las grandes características que deben presentar los sistemas de gestión.

2.3.1. La Administración del Valor.

Es fundamental tener presente que hay que administrar no solamente los costos, sino también el valor. Es importante distinguir estas dos nociones; los costos no tienen nada que ver con el valor, este ultimo solo es establecido por el mercado y ,en ultima instancia, por la apreciación del cliente . A priori, al cliente no le importa el costo del producto que compra , sino que por su valor y su precio : compra especificaciones o servicios. La empresa por su parte

justifica el precio de su producto por la calidad ,porque se puede suministrar mas fácilmente, porque ofrece mayor numero de opciones ,etc. y no por los costos incurridos.

La diferencia entre costo y valor queda perfectamente en evidencia por la existencia de costos que no crean ningún valor , los costos de derroche: los correspondientes a la creación de especificaciones no pedidas por el cliente , los de retoques, los de almacenaje. Y a la inversa , a veces es posible aumentar el valor sin ningún gasto, con un servicio mas amable al cliente o con una innovación de sentido común, que no exige ninguna inversión.

El control de gestión no puede limitarse a controlar el costo sin interesarse por el valor ya que seria incompleto. La administración del valor no es una tarea evidente, por que contradice a lo que sucede con el costo, el valor solo puede medirse experimentalmente, en el momento de la venta . Las actividades en el seno de la empresa contribuyen a obtener un valor global, el que tendrá en definitiva, el producto o el servicio en el mercado , sin que sea posible desglosar o medir razonablemente en dinero la parte del valor atribuible a cada uno. Las contribuciones de cada servicio a la actividad de la empresa son

parciales y complementarios; solo adquieren un valor globalmente ,
cristalizándose en un producto y no de manera independiente.

Como el valor no es mensurable y no puede medirse directamente en dinero, la mayoría de las empresas actualmente utilizan para administrar el valor una aproximación a través de las características mensurables de las prestaciones de la empresa que son sus componentes esenciales, como la calidad, la diversidad del producto, su plazo de disponibilidad a partir del pedido, su carácter mas o menos innovador, la eficacia del servicio posventa, etc.

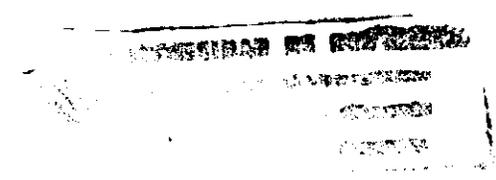
Muchos de estos componentes del valor pueden medirse con indicadores no financieros correspondientes a los procesos internos. Por lo tanto para la creación de sistemas de indicadores de eficiencia se puede administrar el valor de una manera indirecta pero no por ello menos eficaz , a condición de identificar con lucidez lo que a los ojos del cliente, constituye el valor de las prestaciones de la empresa. La administración del valor es parecida al chequeo de salud de un individuo: su estado no se mide con una cifra, sino mediante cierto numero de indicadores.

2.3.2. La Administración del Cambio.

La estabilidad ya no existe. Por lo tanto, hay que administrar dentro del cambio o, mejor, administrar el cambio. Lo mismo podría decirse en una empresa : no hay una llegada definitiva a la eficiencia. La eficiencia no es un destino ,sino un viaje, por dos motivos, el primero es que el entorno evoluciona continuamente la innovación no se detiene, las calificaciones disponibles en el mercado de trabajo se transforman, las tecnologías progresan, la competencia presenta nuevos aspectos y adopta estrategias inéditas. La segunda es el cambio movidos por los objetivos , en este caso el cambio no es una restricción , sino una finalidad, e incluso una finalidad esencial de la gestión.

2.3.3. Diagnostico Permanente.

Es necesario analizar de manera permanente el sistema - empresa a fin de identificar las principales imperfecciones y los desvíos de progreso mas interesantes; luego las causas reales de los problemas identificados y los factores que mas influyen sobre los ámbitos de mejora potencial.



La administración del cambio exige apoyarse en una práctica de diagnóstico permanente, para una innovación permanente. Quien no avanza, retrocede: la estabilidad es inquietante, porque suele ser estancamiento.

En estas condiciones, la visión del tiempo y del trabajo cambia profundamente. Se pide al trabajo que sea tan continuamente creativo como sea posible. La medida por horas pierde buena parte de su sentido, porque el valor del trabajo no reside tanto en su duración como en su sentido creador, transformador.

2.3.4. Saber Limitado.

Es necesario tomar decisiones disponiendo solamente de una información parcial, por dos razones. Por una parte el mundo futuro en el que tendrá efecto la decisión es parcialmente imprevisible. Por otra parte, la complejidad constituye un obstáculo para la perfección de la información del gestor: cuanto más complejo son los datos del problema, tanto más ilusorio resulta pretender tenerlos en cuenta de manera integral en la decisión

2.3.5. Saber Distribuido.

El saber útil para la eficiencia es también un saber distribuido: un saber cuyos actores poseen fragmentos del mismo, pero nadie posee su totalidad. Para mejorar la eficiencia, no es posible nada sin apoyarse en la parte de la verdad que posee cada uno. La eficiencia es como un rompecabezas del que cada uno guarda una pieza que no puede, o no quiere, comunicar a los demás. La única manera de reconstruir el rompecabezas es conseguir que cada uno coloque su pieza en el lugar correcto. El gestor debe crear las condiciones para que todos los miembros de la empresa den los aportes necesarios para la consecución de los objetivos.

2.3.6. Diagnóstico y Control.-

Estas herramientas de comunicación tienen que funcionar de manera interactiva; no puede existir un diagnóstico si no es compartido, porque cada uno retiene su parte de la verdad, y no puede haber un modo de control (sistemas de reglas y objetivo) que no será concertado y aceptado, porque una parte esencial de cada comportamiento se convierte en incontrolable. Descrito

de una manera gráfica, el control de gestión es una técnica de diálogo que permite situar la diana (diagnóstico) y aprender a apuntar (control): pero cada tirador sigue siendo dueño de su arma y de su destreza.

Para proporcionar la base de un diagnóstico, el control de gestión debe apoyarse en herramientas de análisis y que la herramienta de medida este diseñada de acuerdo con el análisis y permita medir lo que es significativo. Diagnosticar consiste en remitirse a las causas y no en describir los síntomas en un lenguaje erudito.

Además de las herramientas de diagnóstico el control de gestión debe proporcionar las herramientas de control que permitirán traducir los grandes objetivos de la organización en los comportamientos operativos de cada uno, a través de la elección apropiada de reglas de decisión y de objetivos. Desplegar la estrategia exige la elección de las herramientas de evaluación con conocimiento de causa.

El control de gestión es, antes que nada, un oficio y un conjunto de técnicas de comunicación sobre la eficiencia. La comunicación debe ser permanente, puesto que los objetivos no cesan de moverse. Ninguna de las herramientas de

control de gestión tiene una suficiencia providencial y definitiva: esta debe comprobarse y reconstruirse continuamente.

2.4. CONTABILIDAD DE GESTION

La herramienta contable cumple un papel específico: El control de la eficiencia interna de la empresa. Pero renuncia ampliamente a las funciones de diagnóstico de la eficiencia que hacen los contralores de gestión, que utilizan su experiencia, la buena comunicación que han establecido con sus colegas operativos y medidas ingeniosas puestas a punto en función de su apreciación de la situación, pero raramente emplean las herramientas formales del control, especialmente las herramientas formales del control, especialmente las herramientas contables o financieros.

No obstante, la herramienta contable no ha dejado de refinarse con el transcurso del tiempo. Pero se ha hecho dando la espalda a las necesidades internas de gestión, para responder prioritariamente a necesidades externas; en particular las necesidades de análisis financiero de los socios de la empresa, que son los proveedores de fondos a de los recaudadores de fondos (Estado).

Los profesionales de contabilidad, orientados por los socios de la empresa, han tendido cada vez más a aplicar su profesionalismo en la exactitud de los datos contables: la fuga hacia adelante en la precisión de la cifra, ha desviado a veces la atención sobre la idoneidad de la información suministrada. A menudo precisión y pertinencia están lejos de coincidir, como decía el economista británico John Maynard Keynes: “Es preciso dejar de equivocarse con precisión para empezar a ser vagamente correctos”.

Los sistemas contables heredados del pasado están denominados por los imperativos legales de información exterior, un ejemplo de ello es la obligación de hacer seguimiento a los costos. Para asegurar la transparencia y la normatización de los métodos utilizados, son inimitables unas limitaciones o relativamente rigurosas en los procedimientos de contabilización. Estas limitaciones dan una cierta rigidez al sistema contable y lo hacen poco apto para proporcionar una base de información para las decisiones de gestión en un entorno cambiante. El mantenimiento de una contabilidad de gestión parcial o totalmente paralela a la contabilidad legal se hace cada vez más difícil de evitar. Esto puede ir desde sencillos tratamientos adicionales y extracontables

de los datos contables hasta el mantenimiento de dos sistemas contables enteramente distintos.

La creación de un sistema contable, no importa cuál sea, depende fundamentalmente de los objetivos que se le hayan asignado. Si se quieren crear sistemas polivalentes, capaces de responder a varios objetivos al mismo tiempo, se corre el riesgo de generar verdaderos monstruos de complejidad, totalmente inutilizables o sistemas híbridos que realizan mal todas las funciones que se le han asignado. Por tanto, no hay que dudar en diferenciar ciertas informaciones en función de los objetivos buscados.

En Japón, la separación de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión parece que está ampliamente generalizada, a juzgar por el análisis de la "tendencias recientes de contabilidad analítica en Japón" realizado por Takao Makido, profesor de la Universidad de Nagoya: "Debido a sus diferencias intrínsecas, la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión deben tratarse por separado. La tendencia actual es separar los dos sistemas, en lugar de modificar la información existente". La economía que se consigue simplificando las funciones de contabilidad financiera permite liberar recursos

para desarrollar un nuevo sistema para la contabilidad de gestión propiamente dicha, es decir, para las funciones de medida orientadas a la decisión.

2.5. ENFOQUE DE GESTION DE ALGUNOS ELEMENTOS CONTABLES.

Reducción de los costos y mantenimiento de los costos.

En contabilidad de gestión , los costos son objeto de dos grandes tipos de aplicación:

- Las funciones de optimización o reducción de los costos: buscar las vías y los medios de reducir los costos, en especial mejorando el diseño de los productos, de los procesos y la organización .
- Las funciones de mantenimiento o control de los costos: controlar los costos reales para asegurar que no se aparten de las normas de costos establecidos mediante la optimización realizada previamente.

Según la experiencia de las empresas japonesas en los últimos años hay que poner especial énfasis en las fases en que la optimización o reducción del costo puede ser realmente eficaz: diseño y planificación. Es precisamente la práctica que describe Takao Makido para Japón : “ las tendencias actuales ponen perfectamente de relieve una prioridad en la gestión de los costos a través de las actividades de optimización en la etapa de planificación del producto”.

La optimización del costo consiste, a grandes rasgos, en estimar el costo futuro del nuevo producto de una manera tan realista y precisa como sea posible, y en hacer lo necesario para que converja con el costo-objetivo. El punto de partida es un objetivo de rentabilidad que, para realizarlo en un determinado mercado, exige que se mantenga por debajo del costo-objetivo.

En el mantenimiento o control de los costos, la práctica tradicional consiste en comparar el costo de venta real del producto con el costo de referencia estimado (standard). Sin embargo, la complejidad y la capacidad de los cálculos del costo de venta real hacen que un número creciente de empresas abandonen ese enfoque. Hay una especie de retorno al buen sentido elemental:

la capacidad de la empresa para mantener sus costos reales es su eficacia operativa. En lugar de obtener de manera indirecta a través de los costos de venta reales, se podría obtener directamente. En otras palabras, en lugar de controlar mediante el costo de venta real se podría controlar mediante los elementos reales, físico-operativos, del costo de venta, los cuales pueden obtenerse de manera más sencilla y rápida (indicadores de productividad, de calidad). En la historia de la industria es raro encontrar empresas que muestren una gran eficacia operativa, que sean eficientes en productividad y en calidad y que a la vez, amasen malos costos de venta reales.

2.5.1. Costo Total.

Las funciones más avanzadas de la gestión moderna, son a menudo de naturaleza preventiva; pagar un poco para no pagar mucho más, o sea asegurar un mantenimiento preventivo, hacer mas lento un proceso para asegurar la calidad, etc. La esencia de los enfoques como la calidad total, el mantenimiento preventivo total, el justo a tiempo implica una evaluación de los costos de oportunidad: los costos de los paros y los costos de no realización en que se incurriría si no se siguiesen esos métodos; por ejemplo, la producción

perdida debido a una avería, el capital no utilizado en inmovilizado en existencias inútiles. El costo de no hacer es tan importante como el costo de hacer.

El costo de no hacer, que atendiendo al principio de la prudencia no satisface a la contabilidad legal, debe tenerse en cuenta forzosamente en la contabilidad de gestión. Sin embargo, hay que manejarlo con mucha prudencia puesto que el concepto de costo de oportunidad aplicado sin rigor puede justificar casi cualquier cosa.

Por todo lo anterior podríamos considerar al costo total como el resultado del costo de hacer y el costo de no hacer.

2.5.2. Costos Directos e Indirectos.

El concepto de costos directos e indirectos responde al deseo de identificar claramente la responsabilidad propia de los talleres y de afectar los gastos a los productos de la manera más racional posible. Su validez se pone muy en duda por la imbricación, e incluso por la confusión entre las funciones directas y las

funciones de soporte. Debido a esto el concepto de costo directo resulta ineficaz para analizar y asignar el valor añadido industrial. Desde el punto de vista de la gestión, podría ser más útil y mas precisa la distinción entre “rastreable” (relacionable con la causa precisa) y “no rastreable”. Lo que importa es la “rastreabilidad”, porque de ella dependen:

- La identificación de las palancas de acción pertinentes para actuar sobre el costo.
- La capacidad de asignar el costo de manera significativa, o sea, de decidir si el costo es directo o indirecto.

2.5.3. Costos Fijos y Variables.

El concepto de costos variables y fijos está orientado a definir la parte de los efectos de volumen y de los efectos de estructura en el origen de los gastos. Tiene que ser, sobre todo, la base para las decisiones de gestión a corto plazo y permitir un diagnóstico sobre el peso de la estructura.

2.5.4. Costo de la Capacidad no Utilizada.

Puede ser de utilidad identificar los costos ligados a las capacidades no utilizadas como las amortizaciones, posesión y mantenimiento de instalaciones no empleadas, exceso de mano de obra; para determinar la parte de las responsabilidades de la gestión operativa y de la gestión de capacidad .

Es importante hacer un estudio de los “Costos de las sobrecapacidades” ya que estas responsabilizan al nivel de decisión encargado de administrar las capacidades. Para ello tengamos en cuenta que existen tres niveles de actividad

: La estándar, la presupuestada y la real. La sobrecapacidad debería apreciarse siempre con referencia al nivel estándar de utilización. Aunque las sobrecapacidades se presupuesten deliberadamente, sus costos no desaparecen y por tanto, deben aparecer claramente.

Si el nivel real de utilización se sitúa por debajo del nivel presupuestado, el costo de la sobrecapacidad deberá descomponerse en costo de la sobrecapacidad programada (diferencia entre la estándar y el presupuestado), y el costo de la subactividad (debido a la diferencia entre el presupuestado y la real).

3. EL CONTROL DE GESTION EN LA REVISORIA FISCAL

3.1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

La normatividad que hace referencia a la revisoria fiscal, en ningún caso establece que el revisor fiscal deba hacer control de gestión. Pero el pronunciamiento N° 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el punto relacionado con la definición y objetivos de la revisoria fiscal plantea que para cumplir sus funciones legales el revisor fiscal debe practicar una auditoria integral que comprende: una auditoria financiera, una auditoria de cumplimiento, una auditoria de control interno y una auditoria de gestión.

Este pronunciamiento define a la auditoria de gestión como el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente. Al comparar este concepto con las definiciones de control de gestión que enunciamos en el capítulo 2, encontramos varias coincidencias que analizaremos a continuación.

Los diferentes autores estudiados se refieren al control de gestión como una evaluación o examen, que busca la de eficiencia y eficacia de la administración en el manejo de los recursos, todo esto, buscando los mejores beneficios para la empresa, o en otras palabras, maximizar su valor. Muchos de estos elementos hacen parte del concepto de auditoria de gestión que aparecen en el pronunciamiento N° 7, lo cual se aprecia con mayor claridad en el cuadro No.1.

AUTOR	QUE ES	QUE HACE	COMO LO HACE	PARA QUE
Artículo 12 Ley 42 de 1993	Examen	Evaluación de la eficiencia y eficacia de la entidad en la administración de los recursos	Mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad y desempeño y la identificación de la distribución del excedente, así como los beneficios de su actividad	
Curso de alta gerencia. Universidad de los Andes.	Un Sistema.	Permite a los directivos un balance periódico, sistemático y objetivo de los resultados, de los rendimientos, de la posición ante consumidores y competencia.	Se apoya en la información periódica, financiera, operativa, administrativa y económica.	
Curso de Auditoría Avanzada Contraloría de Santafé de Bogotá.	Conjunto de Información.	Facilitar la gestión.	Suministra en forma permanente información a la alta gerencia.	Sirve de apoyo para la toma de decisiones.
Curso de Auditoría Avanzada Contraloría de Santafé de Bogotá	Es un método	Establece estado de los procesos.	Estableciendo en forma periódica y sistemática el estado de los principales procesos.	Proyecta su función hacia el futuro.
Roberto Anthony	Es el Proceso	Asegurarse de que recursos sean obtenidos y utilizados eficaz y eficientemente.	Con los responsables operacionales se asegura del uso de los recursos.	Para alcanzar los objetivos de la organización
Pronunciamiento N° 7 Def. Auditoría de Gestión	Es el examen	Evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos y se logran los objetivos previstos por el ente.	Examinando como se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos.	

CUADRO No. 1.

Como se puede observar, tanto en el concepto de control de gestión como en el de auditoría de gestión la esencia del trabajo es la eficiencia y la eficacia; el primer caso con el objetivo de **asegurarse** de que los recursos sean bien obtenidos y utilizados y en el segundo caso para **evaluar** la forma en que son obtenidos y utilizados dichos recursos.

La gran diferencia son los actores del proceso y el uso que estos le dan al resultado de su trabajo, es así como el control de gestión que a nivel empresarial corresponde a una función de la administración, es utilizado en la toma de medidas pertinentes, que conlleven al logro de las metas propuestas; mientras que el resultado de la auditoría de gestión que deben hacer los revisores fiscales no es para autodireccionar su trabajo sino para verificar si los procesos que se desarrollan en la empresa conllevan al logro de las metas.

Con base en el análisis anterior, al menos desde el punto de vista conceptual podemos interpretar la auditoría de gestión y el control de gestión como conceptos análogos en cuanto a la finalidad que buscan en la administración de los recursos de la empresa y además coincidentes en las herramientas y métodos que se deben utilizar.

La presentación esquemática de los concepto de control de gestión y auditoría de gestión también nos permitió visualizar como la definición que presenta la Ley 42 de 1993 en su artículo 12, abarca con claridad todos los elementos que incluye el pronunciamiento número 7 cuando define auditoría de gestión, lo cual nos lleva a inferir la influencia de esta ley sobre el pensamiento de los miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública al momento de regular la actividad de la revisoría fiscal. Esta situación se corrobora aún más al leer la introducción de dicho pronunciamiento y encontrar copiada textualmente algunos artículos de la ley mencionada.

La certeza del planteamiento anterior nos permite afirmar que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, no a creado una nueva alternativa o enfoque de la auditoría en la revisoría fiscal que corresponda a las características y necesidades de la empresa privada, sino, que ha tratado de implementar en este sector una infraestructura o modelo que fue creado para el sector público en la búsqueda de mecanismo que permitan tomar medidas para controlar la corrupción y las deficiencias propias de la administración gubernamental en nuestro país.

Es de conocimiento general las grandes diferencias que existen en estos dos sectores y que cuentan con infraestructuras totalmente distintas lo que exige la creación de instrumentos particulares para cada uno de ellos, lo cual es fácil de apreciar en la misma legislación que reglamenta para el sector público unas políticas, procedimientos, técnicas y la exigencia de un presupuesto rígido que demarca el camino del manejo de los recursos, mientras que en el sector privado se cuenta con mayor autonomía y cada empresa maneja sus recursos de acuerdo a sus particularidades y al criterio de los propietarios dentro de los parámetros legales.

Con lo expuesto anteriormente no intentamos cuestionar la validez ni la efectividad de la auditoría de gestión expuesta por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, sino que consideramos que el sector privado y especialmente las sociedades obligadas a tener revisor fiscal requieren de alternativas viables que surjan como consecuencia de sus necesidades particulares, que tenga en cuenta situaciones como la problemática de la revisoría fiscal para que así se presente soluciones a sus problemas y adquiera la revisoría fiscal el valor agregado del que habla Yanel Blanco Luna en la introducción del pronunciamiento No. 7. Como dijimos anteriormente no

podemos cuestionar la validez por la poca aplicación que ha tenido este tema, al menos en la ciudad de Cartagena como lo explicaremos posteriormente.

Además al estudiar el enfoque que plantea el pronunciamiento N° 7 para desarrollar el programa de trabajo de auditoría de gestión llama mucho la atención los siguientes aspectos :

3.1.1. Objetivos de la Auditoría de Gestión.

El Pronunciamiento presenta en el campo de acción de la auditoría de gestión como objetivos principales los siguientes :

1. Determinar lo adecuado de la organización de la entidad.
2. Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.
3. Vigilar la existencia de políticas adecuadas y el cumplimiento de las mismas.

4. Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles establecidos.
5. Verificar la existencia de métodos o procedimientos adecuados de operación y la eficiencia de los mismos.
6. Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

Realmente al analizar cada uno de los anteriores objetivos podríamos afirmar, que estos están comprendidos dentro de los objetivos de una auditoría financiera, de una auditoría de control interno o de una auditoría de cumplimiento.

Los objetivos de la auditoría financiera tienen como finalidad establecer la razonabilidad de la información presentada, y el concepto que emite un contador público o revisor fiscal sobre esa información nos da la confiabilidad de esta.

Si hacemos una auditoría de control interno nos tocaría evaluar los procedimientos y controles que se utilizan en la empresa, verificar su validez y hacer pruebas de cumplimiento, en fin se lograrían los objetivos 4, 5 y 6 de la auditoría de gestión.

Los primeros tres objetivos lo podemos ubicar como objetivos de la auditoría de cumplimiento.

De todo lo anterior podemos concluir que al realizar las tres auditorías: financiera, de cumplimiento y de control interno se desarrolla la auditoría de gestión según los objetivos planteados por el pronunciamiento No.7; aclarando que dichos objetivos en cuanto a su enfoque no son coherentes con la estrategia que se plantea para realizar el programa de gestión, el cual, es una buena aproximación a los aspectos relacionados con la evaluación de la eficiencia y eficacia de la empresa.

3.1.2. Enfoque del trabajo de auditoría de gestión.

- Auditoría de gestión de los recursos humanos. Hace referencia a la productividad, clima laboral, políticas de promoción e incentivos, políticas de selección y formación, diseño de tareas y puestos de trabajo.
- Auditoría de gestión de sistemas administrativos. Incluye análisis de proyectos y programas, auditoría de la función de procesamiento de datos, auditoría de procedimientos administrativos y formas de control interno en las áreas funcionales.

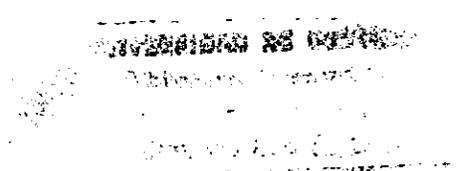
Tal planteamiento proyecta al revisor fiscal como el hombre orquesta de la empresa, que debe conocer todas sus áreas, evaluar su producto y además la forma como llegan a él. Este nuevo elemento del trabajo de la revisoría fiscal con el enfoque que plantea el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, requiere también de un verdadero nuevo enfoque de la revisoría fiscal y del papel que debe jugar quien la realiza. Por ejemplo esto exige del revisor fiscal, que este tiempo completo en la empresa y además que cuente con un buen equipo de trabajo como el que debe tener la administración para hacer el control de la gestión.

principio permite garantizar la consecución de profesionales preparados para desempeñar el rol de revisor fiscal, para cubrir la demanda de profesionales del área por parte del mercado empresarial de la ciudad.

La Universidad de Cartagena en 1981 graduó la primera promoción de contadores públicos de la ciudad y hoy en día han egresado aproximadamente 1200 contadores de los cuales se han graduado 807.

En la ciudad se encuentran dos sedes de agremiaciones de contadores públicos, el Colegio Colombiano de Contadores Públicos - seccional Bolívar y la Asociación de Contadores Públicos; las que tiene un número considerable de profesionales inscritos.

A pesar de lo anterior se pudo establecer que un porcentaje significativo de empresas contratan revisor fiscal con domicilio en otras ciudades especialmente de Medellín y Bogotá. Esta situación se presenta generalmente con las industrias que tienen sucursales en Cartagena y su oficina principal en otra ciudad. Esto ha generado que se maneje la revisoría fiscal a distancia, donde el actor principal solo visita la empresa dos o tres veces al año y por lo regular siempre envía su equipo de trabajo.



3.2.2. Resultados

Para la operacionalización de los objetivos de nuestro trabajo de grado se determinó aplicar una encuesta a los revisores fiscales de las empresas de la ciudad de Cartagena, que de acuerdo al artículo 203 del Código de Comercio estén obligadas. Se tomó una muestra representativa de un listado suministrado por la Cámara de Comercio de Cartagena.

El objetivo principal de esta encuesta fue el de verificar si los revisores fiscales de la ciudad de Cartagena están haciendo control de gestión o no, cómo lo hacen e identificar las ventajas y desventajas del control de gestión en las empresas de las cuales son revisores. y otros aspectos que se trataran a continuación :

3.2.2.1. Los Revisores Fiscales que hacen control de gestión.

El 54% de los revisores fiscales encuestados respondieron que sí hacen control de gestión, enunciando como las técnicas de mayor aplicación en las empresas de Cartagena las siguientes :

- Evaluación de la eficacia, eficiencia, equidad y economía, utilizando bases de administración e indicadores o factores.
- Control administrativo de los recursos.
- Evaluación permanente de los resultados de las decisiones significativas.
- Observación directa.
- Elaboración de planillas o matrices para corregir desviaciones que se generen.
- Control presupuestario.
- Manejo de índices financieros con un enfoque de auditoría de gestión.

Según la información recopilada es el control presupuestario el que más se utiliza, ya que es aplicado por un 33% de los revisores fiscales que hacen control de gestión; siguiéndoles la evaluación de la eficiencia, eficacia, equidad y economía y la observación directa con un 17% cada una.

Estos resultados son satisfactorios frente a la impresión que nos formamos inicialmente, originada por la novedad con que docentes, contadores y representantes de las empresas visitadas le daban al tema y por la argumentación por parte de ellos mismos de la no existencia de una infraestructura adecuada para hacer control de gestión. Se destaca la intención de cumplir con lo establecido por el pronunciamiento No.7. pero a la vez analizamos que a pesar de la respuesta positiva presentada por estos revisores fiscales un 46% de las empresas están perdiendo la oportunidad de contar con una "asesoría integral" que les permita tener una evaluación permanente de su gestión.

Al revisar las técnicas que aplican los revisores en las empresas para hacer el control de gestión se pudo apreciar que algunas de ellas, más que técnicas de control de gestión son herramientas que ayudan al desarrollo del proceso de

evaluación de la gestión. Además están enmarcadas dentro de los métodos tradicionales de gestión.

Por otro lado el 88% de los revisores fiscales que hacen control de gestión, lo efectúan independientemente del que pueda realizar la administración, situación que torna aún más compleja la organización de la empresa ya requeriría de dos infraestructuras para hacer la misma labor, y aún cuando utilicen la misma podría generar cierta incomodidad con los empleados que manejan los recursos, porque siempre estarían entregando reportes y esto conllevaría a descuidar sus actividades de trabajo.

Un modelo funcional que permita potencializar la labor del administrador y facilitar la del revisor fiscal debe ser independiente en cuanto a la actividad y los objetivos que busca cada uno, compartido en cuanto a los recursos que utiliza para realizar su trabajo y complementario en cuanto al enriquecimiento y colaboración mutua. Es la administración quien debe implementar el sistema de gestión, montar toda la infraestructura necesaria y marcar los parámetros y las políticas a seguir, al revisor fiscal le corresponde presentar indicativos que posibiliten el control de gestión por parte de la administración y utilizar dichos elementos para evaluar la gestión.

3.2.2.2. Los Revisores Fiscales que no hacen Control de Gestión.

Un 46% de los encuestados nos respondieron, que no hacia control de gestión debido a las siguientes circunstancias (mostraremos los dos casos más frecuentes) :

- **Las empresas no tienen índices, ni presupuesto, ni cuentan con un desarrollo organizacional que permita ejercer el control de gestión.**

El 64% de los revisores fiscales que no hacen control de gestión argumentan esta causa, la cual es muy válida, pero el pronunciamiento No. 7 del Consejo de la Contaduría Pública nos dice que “ Para cumplir con sus funciones legales el revisor fiscal debe practicar una auditoría integral, la cual comprende : una auditoría financiera, una auditoría de cumplimiento, una auditoría de gestión, y una auditoría de control interno”. Esto nos llevó a formularnos los siguientes interrogantes : será que estos revisores no están cumpliendo sus funciones como lo plantea la normatividad contable?; les corresponde a los revisores

fiscales elaborar los índices que sirvan como parámetros de medida para poder hacer control de gestión?, deberán estos organizar la empresa de tal forma que se pueda hacer control de gestión y así cumplir con esta función?, qué les correspondería hacer entonces a los administradores?.

La respuesta que se les da a los anteriores interrogantes debe ser coherente con la función de control para asegurar la obtención y utilización de los recursos que tienen los administradores y la función de evaluación de la gestión que tienen los revisores fiscales; procurando en todo momento mantener claridad en la labor que corresponde a cada uno realizar y en el intercambio, colaboración y ayuda que se deben dar.

El Estado le exige y responsabiliza a la institución de la revisoría fiscal de una serie de funciones que debe ejecutar, pues de la misma forma, debería comprometer a la administración y propietarios de las empresas obligadas a tener revisor fiscal a colaborarles, presentando las herramientas necesarias como son: la elaboración de presupuestos, definición de índices que sirvan para medir la gestión, definir políticas claras, contar con una planeación estratégica y de equidad tributaria.

- **La reacción de los administradores.**

Un 17% de los revisores fiscales que no hacen control de gestión argumentan como causa de ello la reacción de los administradores, sin descartar que la situación anterior también se presente en la empresa.

Cuando los revisores fiscales necesitan información de la empresa, recurren a la fuente que la produce, es ideal contar con el beneplácito de la administración para garantizar aún más la fidelidad de los datos recolectados. En algunos casos los administradores se muestran muy celosos y no colaboran, actitud que no ayuda y se convierte en una barrera para el logro de los objetivos del revisor fiscal. Esta situación es aún más crítica cuando la información que se solicita va encaminada a evaluar la eficiencia y eficacia de la administración por considerarse en algunos casos como intromisión en ella, más aún cuando la empresa es de familia o es administrada directamente por los propietarios.

Realmente esta es una situación grave. Es de conocimiento general que muchas empresas de la ciudad son sociedades de familia, donde estos la administran, conforman la junta directiva, y la asamblea de accionistas, para el caso de las sociedades anónimas. Al revisor fiscal en muchos casos se le tiene como un asesor y para que firme.

En consecuencia nos preguntamos Cuál es el papel de revisor fiscal, cuando se presenta una irregularidad en la empresa, presentemos el siguiente supuesto

：“La compañía de Ingenieros Asesores J.K. S.A. participa en una licitación pública del municipio, para la construcción de varias casas hogares de bienestar comunitario en Cartagena, la Compañía J.K. S.A. soborna a varios funcionarios públicos para que se les adjudique dicha licitación. “ El revisor fiscal al conocer esta situación se encuentra con dos alternativas: pasar un informe a la junta directiva y denunciarlo antes las autoridades competentes o callar. En el primer caso le pueden solicitar que se quede quieto o despedirlo. porque ellos mismos son los que administración su empresa. En el segundo caso si el revisor se queda callado esta faltando a la ley, a la ética e

incumpliendo con sus funciones como ente de control. y violando el artículo 80 del Estatuto Anticorrupción (ver capítulo 1, índice 1.2.10), para el revisor fiscal la única vía que tiene es : denunciar ante las autoridades el hecho y como consecuencia le tocará presentar su renuncia, que es lo más seguro que le exigiría la junta directiva.

En muchos casos los revisores fiscales, se abstienen de hacer denuncias de las irregularidades cometidas por la administración y de los obstáculos que ponen estos para el desarrollo de su labor, esto debido a un factor que no se trató dentro de la problemática de la revisoría fiscal, pero que tiene mucha incidencia en el desarrollo de ella: es a lo que popularmente se le llama “problema de estomago”. El estado no protege ni ofrece ninguna clase de garantías a los revisores fiscales y estos conocen que la consecuencia de una denuncia puede ser su renuncia obligatoria o remoción del cargo. Frente a estos hechos algunos profesionales explican la situación fundamentados en que los revisores fiscales viven de un sueldo, que tienen una familia que proteger y sostener y aún cuando cuenten con criterios claros y fundamentados en los principios éticos básicos para el ejercicio de la profesión; también tiene una obligación con su familia que a ellos les corresponde solucionar. Da la

impresión que son dos situaciones diferentes pero la realidad es una y cada profesional la asimila de acuerdo como la mire desde sus propias perspectivas y vivencias; pero cuando se cuenta con una estructura de valores éticos y con la luz de la formación académica necesaria para el ejercicio profesional, siempre será posible encontrar alternativas de solución que no comprometan su dignidad.

Por todo lo anterior consideramos importante que el Estado proteja el ejercicio de la revisoría fiscal y evitar así el hecho común de ver a tanto profesional que por cumplir leal, técnica y éticamente con su función social recibe como premio su remoción del cargo, sin que encuentre el apoyo que en justicia debería darle el gobierno nacional

En este necesario respaldo que debe dar el gobierno nacional a la revisoría fiscal y, desde luego al contador que la ejerce, es muy importante que se defina y estructure de una vez por todas el tan anunciado Estatuto de la Revisoría Fiscal, dentro de un elevado espíritu de responsabilidad, justicia, equidad, autoridad y profesionalidad, como lo requiere el muy delicado objetivo y el ejercicio adecuado de esta labor, que se confunde con la esencia misma de la protección del orden nacional frente a la comunidad.

3.3. Importancia del control de gestión.

Tanto los revisores fiscales que no hacen, como los que hacen control de gestión destacan la importancia que tiene esta actividad para la empresa, puesto que :

- Verifica la existencia de objetivos y evalúa que tan coherentes y reales son.
- Defiende los intereses de la empresa.
- Vigila las políticas de la empresa para adaptarla a las disposiciones legales.
- Permite hacerle seguimiento a los procesos.
- Facilita el máximo rendimiento de la empresa.

Además de lo anterior la importancia del control de gestión se fundamenta en que sirve de apoyo para la toma de decisiones y proyecta la función de la empresa hacia el futuro en busca de los objetivos organizacionales y en permitir la evaluación de la gestión por parte de los revisores fiscales para así ofrecer a los propietarios información sobre los desarrollos y beneficios de la entidad.

CONCLUSIONES

1. La normatividad relacionada con la revisoría fiscal y el control de gestión en su afán de controlar el manejo de las entidades y de ampliar el radio de acción de la revisoría fiscal están corriendo el riesgo de crear cada día más responsabilidades y funciones a esta institución, las cuales no podrán cumplirse a cabalidad por carecer de posibilidades reales; ya que no se están cumpliendo siquiera las establecidas hasta el momento. Todo esto puede actuar como un bumerán, puesto que el aumento de funciones y responsabilidades puede ser en este caso proporcional a las deficiencias de la revisoría fiscal en las empresas; lo cual configuraría aún más la imagen de el revisor fiscal que solo se presenta a firmar y a reclamar los cheques y no satisface las necesidades de la empresa en cuanto a un profesional de trabajo de revisoría fiscal.
2. Entre los revisores fiscales que dicen hacer control de gestión, existen algunos que no aplican ni manejan las técnicas propias de esta estrategia y quienes lo hacen aplicando alguna de estas técnicas lo están haciendo

con métodos convencionales que podrían ser obsoletos frente las circunstancia actuales del mercado.

3. La auditoría integral se presenta como la elite de la revisoría fiscal por abarcar todas las esferas y niveles de la vida de una empresa, pero la práctica de ella presenta grandes dificultades por no contar las empresas con la infraestructura necesaria para desarrollarla según el pronuciamiento No.7. Lo que nos permite cuestionar que se le confiera al revisor fiscal responsabilidad directa sobre esta actividad cuando no se le ofrecen las garantías mínimas para la realización de su trabajo.

4. Los revisores fiscales que hacen control de gestión, la efectúan independientemente de la que realiza la administración, situación que torna aún más compleja la organización de la empresa ya que se requiere de dos infraestructuras para hacer la misma labor, y aún cuando utilicen la misma podría generar cierta incomodidad con los empleados que manejan los recursos, porque siempre estarían entregando reportes y esto conllevaría a descuidar sus actividades de trabajo.

5. Un modelo funcional que permita potencializar la labor del administrador y facilitar la del revisor fiscal debe ser independiente en cuanto a la actividad y los objetivos que busca cada uno, compartido en cuanto a los recursos que utilizan para realizar su trabajo y complementario en cuanto al enriquecimiento y colaboración mutua. Es la administración que debe implementar el sistema de gestión, montar toda la infraestructura necesaria y marcar los parámetros y las políticas a seguir, al revisor fiscal le corresponde presentar indicadores que posibiliten el control de gestión por parte de la administración y utilizar dichos elementos para evaluar la gestión.

BIBLIOGRAFIA

- BLANCO LUNA, Yanel. Manual de Auditoría de la Revisoría Fiscal.
- CODIGO DE COMERCIO LEY 222 DE 1995
- CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PUBLICA. Pronuciamientos del 1 al 8. Editora Ecoe ediciones, 1995
- CONTRALORIA DE SANTAFE DE BOGOTA. Curso de Auditoría Avanzada y su Aplicación. Santafé de Bogotá, 1994
- UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, Curso de Alta Gerencia.
- ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACION PUBLICA. E.S.A.P. Control de Gestión. Programa de Especialización en Administración Pública. Departamento Administrativo de la Función Pública.
- LEGIS, Régimen Contable Colombiano. Editorial Legis S.A. Bogotá, 1996.
- LORINO, Philippe. El Control de Gestión Estratégico. Alfa Omega Grupo Editores S.A. México, 1993.
- MACHADO RIVERA, Marco A. La Problemática de la Revisoría Fiscal. 1990.
- MANTILLA, Samuel Alberto. Conocimiento, Metodología e Investigación Contable. Editora Roesga, 1992.
- MOISSON, Marcel. El Control de Gestión Mediante el Cuadro de Mandos. Editores Técnicos Asociados S.A. Barcelona, 1971

SERNA GOMEZ, Humberto. Planeación y Gestión Estratégica
Ram Editores, Colombia, 1996.

TAMAYO Y TAMAYO, Mario. El Proceso de la Investigación Científica
Editorial Limusa. Noriega Editores. México, 1992