

La Revisoría Fiscal  
en el sector público:  
una nueva forma de control fiscal



La Revisoría Fiscal  
en el sector público:  
una nueva forma de control fiscal

**Wendell Archibold Barrios**



2011



**EDUCOSTA**  
EDITORIAL UNIVERSITARIA DE LA COSTA

# La Revisoría Fiscal en el sector público: una nueva forma de control fiscal

Autor: **Wendell Archibold Barrios**

CORPORACIÓN UNIVERSITARIA  
DE LA COSTA CUC  
Barranquilla - Colombia - Sur América

ISBN: 978-958-8710-82-2

Primera Edición  
Editorial Universitaria de la Costa EDUCOSTA  
Corporación Universitaria de la Costa CUC  
Calle 58 No. 55-66  
Teléfono: (575) 344 4623  
educosta@cuc.edu.co

Coordinación Editorial:  
Perla Isabel Blanco Miranda  
pblanco1@cuc.edu.co

Corrector de Estilo:  
Nury Ruiz Bárcenas  
nruizbarcenass@yahoo.com

Diagramación y Diseño:  
Carlos Guillermo Peña Estrada  
dolores-lopez@hotmail.es

Impreso por:  
Yoyobiz Creativos Ltda.  
yoyobizcreativos@hotmail.com

©**Todos los derechos reservados, 2011**

Esta Obra es propiedad intelectual de sus autores y los derechos de publicación han sido legalmente transferidos al editor. Queda prohibida su reproducción parcial o total por cualquier medio sin permiso por escrito del propietario de los derechos del copyright©

CONSEJO DE FUNDADORES  
CORPORACIÓN UNIVERSITARIA DE LA COSTA CUC

EDUARDO CRISSIEN SAMPER  
RUBÉN MAURY PERTUZ (q.e.p.d.)  
NULVIA BORRERO HERRERA  
MARÍA ARDILA DE MAURY  
RAMIRO MORENO NORIEGA  
RODRIGO NIEBLES DE LA CRUZ (q.e.p.d.)  
MIGUEL ANTEQUERA STAND

PERSONAL DIRECTIVO  
CORPORACIÓN UNIVERSITARIA DE LA COSTA CUC

TITO JOSÉ CRISSIEN BORRERO  
Rector

RODOLFO MAURY ARDILA  
Vicerrector de Bienestar

MARIO MAURY ARDILA  
Director Departamento de  
Posgrados

HERNANDO ANTEQUERA  
MANOTAS  
Vicerrector Financiero

CAROLINA PADILLA VILLA  
Secretaria General

ALFREDO GÓMEZ VILLANUEVA  
Decano Facultad de Arquitectura

GLORIA CECILIA MORENO  
GÓMEZ  
Vicerrectora Académica

JAVIER MORENO JUVINAO  
Decano Facultad de Ciencias  
Económicas

HENRY MAURY ARDILA  
Vicerrector de Investigaciones

ALFREDO PEÑA SALOM  
Decano Facultad de Derecho

JOSÉ EDUARDO  
CRISSIEN ORELLANO (e)  
Vicerrector de Extensión

MILDRED PUELLO SCARPATI  
Decana Facultad de Psicología

JAIME DÍAZ ARENAS  
Vicerrector Administrativo

FAIRUZ VIOLET  
OSPINO VALDIRIS  
Decana Facultad de Ingeniería

NADIA JUDITH OLAYA  
CORONADO  
Decana Facultad de Ciencias Ambientales



# AGRADECIMIENTOS

*A Dios, por permitirme el “uso público de la razón” y ser persistente ante la crítica*

*A Mí querida madre Ibeth, por inspirarme*

*A La Corporación Universitaria de la Costa – CUC, por la oportunidad de expresarme*

*A El Grupo de Investigación GICADE, por albergar mis ilusiones y sembrarme nuevas inquietudes*

*A La Contraloría Distrital de Barranquilla (CDB) y el equipo de profesionales que día a día la hacen grande. Cómplices de mis sueños.*





# DEDICATORIA

*A mi amada esposa Sindy, compañera de utopías, quien con su apoyo, paciencia y entrega juzga imparcialmente mis inquietudes académicas*



## PRÓLOGO

**E**ste proyecto de investigación, pretende acercar dos formas de Control Estatal históricamente independientes, pero que coincide su ejercicio en desarrollo de la Gestión Fiscal propia de las organizaciones de origen gubernamental. La Revisoría Fiscal y la función pública del Control Fiscal.

La primera de mucha valía y trascendencia, principalmente en el desarrollo del sector privado dado que es una institución de control ejercida por el profesional de la Contaduría Pública en franco uso de la fe pública a partir de la confianza que la sociedad le ha otorgado, pero los posteriores desarrollos conceptuales de la Contaduría Pública, han permitido entender, que su aplicación es igual de efectiva en sector gubernamental, al punto que el legislador ha definido su obligatoria existencia en muchas entidades del sector público, tal es el caso de las Sociedades de Economía

Mixta y las Empresa Industriales y Comerciales del Estado (E. I. C. E.).

La segunda, cuya tarea es vigilar la gestión fiscal propia de la administración pública y de los particulares cuando éstos manejen recursos (fondos o bienes) públicos y derivar las actuaciones indebidas en procedimientos sancionatorios o de Responsabilidad Fiscal.

Inicialmente revisaremos las bases conceptuales e instrumentales sobre las cuales se han cimentado estas formas de vigilancia de la Gestión Fiscal como una herramienta del Estado Colombiano en su lucha contra la corrupción. Para este propósito además de consultas bibliográficas, se efectuaron algunas pesquisas empíricas que permitieron recoger experiencias en torno a la coincidente y (posiblemente) redundante aplicación del control estatal en las entidades antes mencionadas.

Finalmente, la consulta de los referentes antes mencionados debe permitirnos construir marcos comunes de información y aplicación de procedimientos técnico-instrumentales a fin de que las contralorías en pleno desarrollo de sus funciones, se apoyen en los reportes emitidos por al Revisoría Fiscal como insumo primario de la ejecución de su labor.

Concretado este noble propósito, se contribuirá notablemente al Estado Colombiano en su loable, incesante y necesaria lucha contra la corrupción y en ese sentido coadyuvará al desarrollo de eficiente de sus fines esenciales.





# CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>19</b>
<b>CAPÍTULO UNO: ANTECEDENTES Y REFERENTES</b>	<b>25</b>
El Estado	25
El Control Fiscal Dentro De La Estructura Estatal	26
La Revisoría Fiscal como mecanismo para descentralizar el ejercicio del control estatal	27
<b>CAPÍTULO DOS: MISION KEMMERER Y EL INICIO DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA</b>	<b>33</b>
Misión Kemmerer Y El Control Fiscal	39
<b>CAPÍTULO TRES: CONTROL FISCAL EN LA ACTUALIDAD</b>	<b>45</b>
<b>CAPÍTULO CUATRO: REVISORÍA FISCAL</b>	<b>51</b>
<b>CAPÍTULO CINCO: CONTABILIDAD Y CONTROL FISCAL</b>	<b>59</b>
La Contabilidad Generadora de Confianza Social	66
Aproximación Necesaria	66
<b>CAPÍTULO SEIS: MODELO DE REVISORÍA FISCAL PARA EL SECTOR PÚBLICO</b>	<b>77</b>

<b>CONSIDERACIONES FINALES</b>	<b>83</b>
Argumentación final	84
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>91</b>







## INTRODUCCIÓN

**L**a presente reflexión se centra en la ausencia total de medidas legales que justifiquen la NO participación, dentro de las labores propias del control fiscal ejercido desde las Contralorías (General de la República, Departamentales, Distritales y Municipales) y aplicadas en las Empresas de inferencia estatal, de la legal institución de la Revisoría Fiscal. La cual “... tiene su origen y se sustenta en el modelo de control de fiscalización, puesto que lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de su supervisión y vigilancia...” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, [CTCP], 2008).

En el desarrollo posterior del presente artículo se observa como la sinergia existente entre el Estado y las tareas de fiscalización que se materializan en el desarrollo de la función de Control de fiscalización histórica transversalmente inherente a la institución de la Revisoría Fiscal, se ciernen en razón a que éste se

entiende como “un sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona, vigila y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos sus ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros preestablecidos” (CTCP, 2008).

Tales parámetros responden en principio a una perspectiva estatal de regulación de las relaciones entre el Estado y los particulares, sobre el entendido que las labores de regulación de la actividad empresarial, es potestativo del Estado, luego entonces la revisoría Fiscal en la institución que coadyuva al Estado Colombiano en la titánica tarea de controlar.

Así las cosas, la Revisoría Fiscal nace como una forma de control estatal haciéndose acreedora de la confianza del Estado para regular las relaciones donde medie la participación particular, más no es merecedora del tal consideración cuando se trata de ejercer control a las relaciones al mismo Estado. Verbigracia se observa como en las Empresas de Economía Mixta y en las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, concurren las labores de control adelantadas por la Contraloría General de la República y/o las Contralorías Territoriales, con la existencia y correspondiente ejercicio del Revisor Fiscal.

En absoluta sintonía con las líneas inmediatamente anteriores, la Orientación Profesional sobre el Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal de Junio 21 de 2008 establece: “La Revisoría Fiscal se encuentra

concebida para dar seguridad a los distintos agentes que intervienen en la economía, así como al Estado, en aspectos tales como: la subordinación de los administradores a las normas legales y estatutarias, la protección y conservación de los activos y valores sociales, la fidelidad y fidedignidad de los estados financieros, y en general el correcto desempeño de las operaciones desarrolladas por la entidad en cumplimiento de su objeto social.” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008, p. 17).

En adelante y consecuencia del esfuerzo intelectual del autor, se muestra a un mayor nivel de detalle el desarrollo de este planteamiento introductorio, estableciendo claridades conceptuales respecto al ejercicio del control fiscal ejercido atribuido constitucional y legalmente a las Contraloría como principales órganos de control estatal, a la institución legal de la Revisoría Fiscal, y a las similitudes y distancias entre ambas formas de control estatal. Dándole así, más amplitud a cada una de las ideas esbozadas a través de estas primeras líneas de escritura.

La Revisoría Fiscal se ha definido históricamente como la primera forma de control estatal sobre la iniciativa privada, a pesar de cumplir el doble propósito de fiscalizar para el Estado al tiempo que se refiere sobre los resultados económicos de los inversionistas.

No obstante lo anterior, en algunas entidades de corte gubernamental este doble propósito se confunde con el hecho de que la inversión no es de origen de privado sino

público; validando la existencia de esta figura de control en el fundamento técnico de su ejercicio profesional.

Así mismo, en virtud de la función administrativa del Estado se desarrolla la Gestión Fiscal, entendida como la tutela de los fondos del erario público por parte del mismo Estado o de particulares, y en este contexto dentro de la misma función pública se concibe la dimensión del Control Fiscal como vigilante de la gestión fiscal.

En este orden de ideas, observamos como dos figuras de control estatal coinciden en aquellas entidades gubernamentales que tienen la necesidad legal de tener la figura del Revisor Fiscal, redundando, aunque quizás con técnicas y procedimientos instrumentales diferentes, Sin que necesariamente esto derive en mayor fortaleza del control fiscal y la intensa lucha contra la corrupción.

# Capítulo Uno





# ANTECEDENTES Y REFERENTES

## El Estado

**E**l título de este acápite se justifica en la necesidad de identificar con claridad el escenario natural y jurídico en el cual yace el ejercicio del Control Fiscal: El estado.

Por Estado según afirma el profesor Manuel Restrepo Medina, “puede ser entendido como el conjunto y modo de actuar de los órganos del poder público de la sociedad organizada política y jurídicamente. Con un enfoque más restringido, es el órgano central de poder público, por oposición a los entes regionales o territoriales.” (Restrepo, 2007, p. 64)

Del mismo modo el Estado también puede ser concebido como la conjugación de sus tres elementos esenciales: La población, entendida como el elemento humano; el territorio, delimitando fronteras y erigiéndose como

el elemento físico; y el poder público, proverbialmente entendido como el elemento político. (Restrepo, p. 71)

En adelante, sesgaremos la profundidad de nuestro análisis y sólo nos concentraremos únicamente en el elemento político, en virtud de que este marca el escenario jurídico-social donde yace el control fiscal como una expresión más específica y técnica del espectro del poder público.

## **El Control Fiscal dentro de la Estructura Estatal**

Más allá de control recíproco existente entre las tres ramas del poder público que definen el Estado Social de Derecho, la Constitución Política de Colombia sitúa dos entes de capital importancia en el establecimiento de las garantías constitucionales necesarias para asegurar y estabilizar el ejercicio del poder público. Por una parte se encuentra el Ministerio Público al cual le corresponde la observancia de las actuaciones de los servidores públicos y el uso que éstos hagan de los recursos del erario público.

Por otra parte, “el control fiscal tiene por objeto vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos y derivar las consecuencias de su ejercicio ilegal o indebido, mediante la formulación de observaciones, la imposición de sanciones o la derivación de responsabilidades patrimoniales.” (Restrepo, p. 71).

De lo anterior claramente se deriva la afirmación de que el control fiscal es una forma de control estatal que a partir de la vigilancia de la gestión fiscal y junto con otras formas existentes, son los llamados a salvaguardar el patrimonio público.

A manera de epílogo de este capítulo es importante resaltar que esta percepción de Control Fiscal tuvo fuertes cambios a partir de la constitución de 1991, debido que pasó de un ejercicio de control previo, perceptivo y posterior (en algunos casos se convertían en un tipo de coadministración) a un esquema de control posterior y selectivo. Este grado de avance no fue alcanzado por las otras formas del control estatal, tal como lo veremos en el desarrollo de las líneas correspondientes a la Revisoría Fiscal.

## **La Revisoría Fiscal como mecanismo para descentralizar el ejercicio del Control Estatal**

La intención del siguiente espacio de redacción, es la de establecer claridades conceptuales a luz de los nuevos referentes teóricos, de lo que es el ejercicio de la institución de la Revisoría Fiscal, al tiempo que establecerán similitudes con otras formas de control estatal.

Para este propósito inicial, el de dotar el presente documento de la nitidez conceptual de la suficiente para que se cumpla el propósito trazado al inicio del

presente trabajo de investigación, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aporta las siguientes precisiones, en su orden:

La institución de la revisoría fiscal en Colombia, es de esencial importancia en los entes económicos de distinta índole; a ella le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad en protección del interés público. Su labor se adelanta de manera independiente, en representación de los diferentes agentes que interactúan de manera directa o indirecta en la economía nacional. (CTCP , 2008)

Lo anterior se sustenta en los antecedentes teórico-conceptuales de la escuela de control latino la cual “nace adherida al estado, su objetivo principal era velar por el buen uso de sus bienes y recursos. El enfoque latino de control es de origen estatal, orientado al cuidado de los bienes públicos, fuertemente ligado al derecho, de carácter permanente y autoritario, hechos que lo definen como una actividad básica de vigilancia y castigo” Franco( citado por paz,2009)

En este sentido se afirma que la Revisoría como institución de control estatal, es el vehículo por medio del se extiende el interés controlador a la esfera de la iniciativa privada, de alguna manera descentraliza la función control en el sentido que se aparta del aparato

institucional del Estado confiriéndole al profesional de la Contaduría Pública (quien soportado en la confianza social), para ejerza labores propias de control estatal a través de la institución de la Revisoría Fiscal.



# Capítulo Dos





## MISION KEMMERER Y EL INICIO DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

**E**dwin Walter Kemmerer (1875-1945) fue un economista estadounidense, que pese a los esfuerzos realizados para terminar sus estudios profesionales logró consolidar una gran formación académica, la cual junto a su experiencia laboral, pues trabajaba para cubrir sus gastos educativos, le permitió posicionarse en el campo de las asesorías económicas como uno de sus principales exponentes quien le aportó significativamente al ordenamiento fiscal y monetario de varios países de América Latina.

Antes del trabajo que Kemmerer realizó en Colombia ya había participado en otros países y debido a su acercamiento con la banca norteamericana, se constituyó en el referente que les garantizaba una

estructura confiable que le brindara estabilidad a la inversión extranjera, es por ello, que varios países requerían sus asesorías para obtener un balance y recomendaciones sobre su situación financiera y a su vez, su estudio, sirviera de certificado para promover la inversión y el préstamo de entidades de los E.E.U.U.

Implícitamente bajo estos hechos, se denota una función de Kemmerer como garante intermediario entre el sector bancario y sus futuros clientes.

**Países en los que Edwin W. Kemmerer<sup>1</sup>  
estuvo como asesor financiero**

<b>País</b>	<b>Año</b>
Filipinas	1903-1906
México	1917
Guatemala	1919
Colombia	1923
Guatemala	1924
Sur África	1924-1925
Chile	1925
Polonia	1926
Ecuador	1926-1927

---

<sup>1</sup> Tomado de Kemmerer y el Banco de la Republica. Diarios y documentos. 1994.

Bolivia	1927
China	1929
Colombia	1930
Perú	1931
Turquía	1934
Liberia	1936

Fuente: “Hoja de Vida de Edwin W. Kemmerer”, Edwin Walter Kemmerer Papers, Box 501, Princeton University, Manuscript Library y “Record of the whereabouts of Dr. Edwin Walter Kemmerer, 1922-1931”, Prepared by Donald Kemmerer, January 13, 1983 (mimeo).

En 1923 un motivo adicional, a los antes mencionados, que motivaron a Colombia por primera vez a requerir asesoría extranjera consistía en analizar la utilización de los fondos provenientes de la indemnización norteamericana por la pérdida de Panamá, cuyo primer pago, de cinco millones de dólares, ocurrió en septiembre de 1922. (Meisel : 1994).

Seguido a esto –cita el mismo autor- que el gobierno Colombiano consultó directamente a los Estados Unidos para que le recomendara un candidato que dirigiera una misión de expertos en temas bancarios y financieros, cuya solicitud dio como resultado el nombre de Edwin Kemmerer, profesor de economía de la Universidad de Princeton. Tal sugerencia fue acogida por el Estado y directamente Enrique Olaya Herrera, embajador en los E.U., fue el encargado de realizar la contratación. Además de Kemmerer, la misión quedó integrada por tres expertos más y por un

secretario con buenos conocimientos del español, todos estos últimos sugeridos por el primero. Ellos fueron: Howard M. Jefferson, experto en temas bancarios; Fred R. Fairchild, especialista en tributación; Thomas R. Lill, contador, quien trabajo en temas financieros y contables, y Frederick B. Luquiens, profesor de español, quien actuó como traductor y secretario de la misión.

Kemmerer inició su trabajo el 14 de Febrero de 1923 en Bogotá y en un tiempo de dos meses presentó propuesta con 10 proyectos de ley al gobierno nacional, donde propuso un orden económico fiscal que le permitiera al país tener mayor control y estabilidad sobre el sistema monetario, financiero y fiscal de Colombia. En el corto tiempo que permaneció la misión en el país, y como lo expresa el profesor Meisel Roca, quien comprarte totalmente los planteamientos de este autor, se puede notar que la propuesta surge de un esquema pre-fijado por los asesores, replica de lo trabajado en anteriores países y muy probablemente en asocio con las entidades financieras internacionales. Además de comprobarse la imposición de una estructura sistemática, que no obedecía a las necesidades propias del país sino que atendía a requerimientos externos, la misión en el territorio nacional aparte de Bogotá solo llego hasta Medellín, y no precisamente por voluntad propia, esto se presento porque el sector industrial de Antioquia tenía sus dudas frente a la pertinencia de las labores que lideraba Kemmerer y con su visita pretendía resolver los conflictos que existieran al respecto.

De los diez proyectos de ley presentados, fueron aprobados los siguientes ocho:

1. La ley 25, que establecía el estatuto orgánico del Banco de la República.
2. La ley 45, que reglamentaba los bancos privados y establecía la Superintendencia Bancaria.
3. La ley 46, sobre títulos negociables.
4. La ley 20, orgánica del papel sellado y del timbre nacional.
5. La ley 42, que reorganizó la contabilidad nacional y creó la Contraloría General.
6. La ley 34, sobre formación del Presupuesto Nacional.
7. La ley 31, por la cual se fijaba el número y nomenclatura de los ministerios.
8. La ley 36, sobre la administración y recaudo de rentas nacionales.

Consientes del corto tiempo implementado por la misión para expresar su propuesta, en el transcurrir de éste periodo los analistas adelantaron intensas gestiones de lobbey entre la elite comercial y financiera de Colombia para que fueran aprobados los proyectos de ley por ellos presentados.

Para este tiempo, se presento en los alrededores del río magdalena una crisis con el Banco López,[ El Banco López, fundado por la firma exportadora

de café Pedro A. Lopez y Compañía, había iniciado operaciones en 1919] citado 30 nov, 2010 en: <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/banrep1/hbrep43.htm>

en donde algunas de sus sucursales por el retiro masivo de dinero habían suspendido los pagos; inmediatamente, Kemmerer recomendó al comité organizar del Banco de la Republica iniciar las actividades que estaban programadas para enero de 1924, dando como resultado después de un debatido análisis la apertura del Banco de la Republica el lunes 23 de julio de 1923, lo cual provocó la disminución de la crisis. (Meisel: 1994)

Teniendo coherencia con lo inicialmente pensado, la misión Kemmerer en Colombia sirvió de certificado para que los capitales extranjeros vieran en el país un buen lugar para depositar sus recursos y reproducirlos sin mayores riesgos, tanto así que a nivel latinoamericano tuvo el mayor porcentaje de inversión por parte de los Estados Unidos, No obstante la euforia empezó a desvanecerse con la llegada de la gran depresión en 1929 que aterro al capital extranjero. Tal fue el rezago en el sector financiero que aunque Colombia programó otro estudio con Kemmerer en 1930, no pudo motivar nuevamente la inversión extranjera y ante la no presencia de prestamistas internacionales interesados en invertir en el país, se recurrió a medidas espinosistas que representaron un cambio de la filosofía inicial del Banco Central.

Kemmerer al poco tiempo de generarse la crisis de 1930 y aferrado a su forma de pensar va perdiendo credibilidad, hasta el punto que es excluido por otros investigadores que no lo toman de referencia, en sus intentos por dar solución al sistema monetario. Desde este momento comenzó a disminuir su importancia en el mundo económico, manteniéndose crítico a las nuevas políticas monetarias de Roosevelt.

## **La Misión Kemmerer y el Control Fiscal**

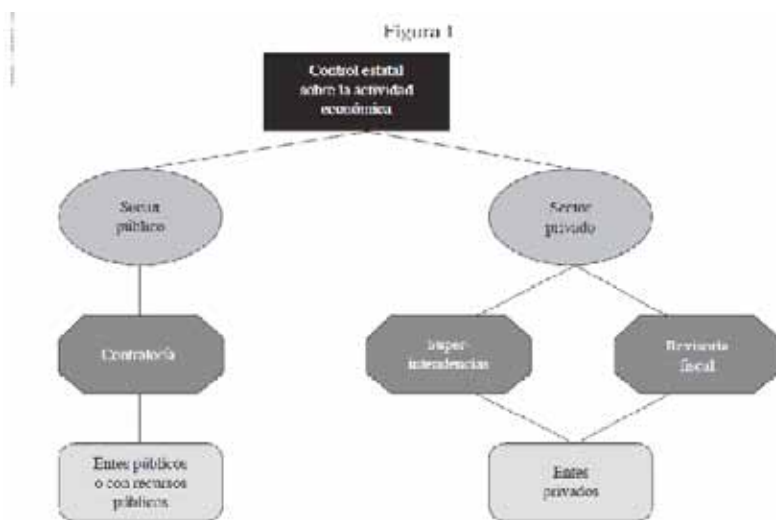
Entendido el Control Fiscal como una forma de Control Estatal, es importante destacar la importancia que para la Misión, tenía los temas contables y de control estatal, tanto desde la esfera pública como privada. “El control estatal económico de tipo institucional se orienta, por consiguiente, tanto al sector público como al privado. En cuanto al sector público, el objetivo primordial es vigilar el uso de los recursos públicos. Para cumplir esta finalidad, la institución por excelencia es la Contraloría.”

Es importante resaltar lo que a finales del mes de junio de 1.923, la misión Kemmerer, en la exposición de motivos del proyecto de ley sobre reorganización de la contabilidad nacional y creación del departamento de Contraloría, expresó:

“La contabilidad en los servicios del gobierno debe tener dos objetos: primero, probar que el empleado que

tiene a su cargo la recaudación y desembolso de los fondos públicos ha sido fiel a sus deberes, y segundo, crear la necesaria información para el uso de los empleados encargados del manejo de los negocios, como para el uso público, a fin de que se sepa lo que el Gobierno está haciendo y lo que ha hecho.”

“... No es suficiente que se regule de manera cuidadosa la recaudación y el desembolso de los fondos públicos. Debe haber al mismo tiempo una información completa, exacta y pronta sobre cada asunto relacionado con los negocios públicos. Sin tal información, los negocios de la república de Colombia no podrán ser eficazmente administrados.”



**\*Estructura del Control Estatal sugerida  
por Daniel Sarmiento Pavas**



Del anterior planteamiento esquemático, se colige la importancia que para Edwin Walter Kemmerer merecían las labores de Control del Estado sobre la actividad económica, sea esta pública o privada.

La anterior conclusión establece las bases históricas sobre las cuales se han dado posteriores discusiones sobre el alcance del Control Estatal a través de instituciones como la Revisoría Fiscal, aunque no fuese explícitamente contemplada por Kemmerer.



# Capítulo Tres



# CONTROL FISCAL EN LA ACTUALIDAD

**E**l Poder Público, entendido como esa capacidad que tiene el Estado para definir principios rectores y coaccionar a los ciudadanos para su efectivo cumplimiento, nace en la soberanía popular y se concreta a través de la acción de las ramas legislativa, ejecutiva, judicial y demás organismos que de manera independiente coadyuvan en el cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

El Consejo Nacional Electoral y la Registraduría Nacional del Estado Civil, en cargados de las funciones electorales y de la identidad de los ciudadanos; junto con las funciones de control adelantadas por el Ministerio Público y la Contraloría General de la República.

En términos del profesor Manuel Restrepo Medina estos dos organismos:

*“... se ubican “por fuera de la estructura de las ramas del poder público y dotados de autonomía para el ejercicio de sus funciones, que tiene como vigilar la conducta de los servidores públicos y el uso que hagan del erario, con el fin de garantizar en el ejercicio de la función pública y la gestión fiscal se observe el principio de legalidad, de manera que cuando ellos lo contravengan, sean merecedores de la aplicación de sanciones disciplinarias o fiscales u obligados al resarcimiento de los daños que su comportamiento antijurídico le hayan ocasionado a patrimonio público.”(Restrepo, p,146)*

Entonces, de lo enunciado del profesor Restrepo, se colige que los organismos antes mencionados, ejercen dos de las modalidades del control aplicable en la estructura del poder público: Control Disciplinario y Control Fiscal. Ambos, situados por encima del Control político naturalmente atribuido a la rama legislativa (Congreso de la república) del poder público.

Así las cosas, definido el escenario constitucional que da origen al Control Fiscal, acuñaré algunas de las precisiones que desde la academia y la Ley, se han hecho sobre el particular.

*“el control fiscal tiene por objeto vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos y derivar las consecuencias de su ejercicio ilegal o indebido, mediante la*

*formulación de observaciones, la imposición de sanciones o la derivación de responsabilidades patrimoniales.” (Restrepo, p. 216)*

De lo anterior claramente se deriva la afirmación de que el control fiscal es una forma de control estatal que a partir de la vigilancia de la gestión fiscal y junto con otras formas existentes, son los llamados a salvaguardar el patrimonio público.

Es importante resaltar que esta percepción de Control Fiscal tuvo fuertes cambios a partir de la constitución de 1991, debido que pasó de un ejercicio de control previo, perceptivo y posterior (en algunos casos se convertían en un tipo de coadministración) a un esquema de control posterior y selectivo.

Tal como se indica en el artículo 4° de la Ley 42 de 1993:

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

*Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías y las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente Ley.”*

La protección del patrimonio público, a través de las tareas de vigilancia e inspección de la gestión fiscal, constituye entonces el foco misional de la Contraloría general de la República y las demás contralorías de carácter territorial, descartándose en la práctica, el aporte que hacen las revisorías fiscales en el empresas del sector público, al desarrollo de esta función pública.



# Capítulo Cuatro



# REVISORÍA FISCAL

“ *El nacimiento de la Revisoría Fiscal se da por las necesidades de fiscalización del Estado. La ley 58 de 1931, tienen como objetivo central la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas y anexo se crea la Revisoría Fiscal. Esta ley surge después de la crisis del 1929 y con un objetivo central, establecer entidades y mecanismos de control a las sociedades anónimas, es decir, a grandes empresas que cotizaban en bolsas de valores. La necesidad de este control se dio por los manejos y en especial por las especulaciones que se hicieron con la información financiera, que causaron una debacle mundial.*

*La intervención de los Estado en la economía y directamente en las empresas, se dio por el impacto que tuvieron estos*

*manejos e informaciones en la estructura económica de los países y sobre todo en el bienestar de los ciudadanos. Lo importante para los Estados era que sus ciudadanos tuvieran calidad de vida y que sus empresas una permanencia en el tiempo.” (Barragán, 2009, p. 2)*

Antes que nada y para garantizar la mejor comprensión del presente acápite, la sociedad debe desprenderse, de la jurasica idea de que el ejercicio de la Revisoría Fiscal no es más que una extensión de la labor que ejecuta el Contador Público y en consecuencia que sus tareas de control sólo se limitan al contexto previsto por los Estados Contables de la entidad u organización objeto de su vigilancia.

Dicho de otra manera es *“reducirla a un conjunto de tareas rutinarias que se realizan, generalmente, sobre una información de tipo contable plasmada en los estados financieros, sin tomar en consideración aspectos estructurales, internos y externos, inherentes a una organización”*(Bustamante 2008: 176)

Tal paradigma se rompe en la medida que se entiende, que la contabilidad es un sistema de información que va mas allá de los fríos aspectos financieros para insertarse transversalmente en toda a dinámica organizacional, bien sea esta pública o privada. Al respecto Luis Alonso Colmenares, quien en otrora fuera el Subcontador General de la Nación y presidente de la Junta Central de Contadores, afirma: *“La contabilidad pública es un instrumento*

*imprescindible para el ejercicio del control, sobre todo si se quiere llevar a cabo un control riguroso que tenga como base la realidad de la gestión financiera, económica y social de las entidades que integran a estructura del Estado.” (Colmenares, 2009, p. 107)*

Precisamente en esta óptica del control descrita por Luis Alonso Colmenares, se inserta la razón por la cual la se propone el rompimiento de esas viejas estructuras mentales que hacen entender que la Revisoría Fiscal es una extensión de la labor del Contador Público;.

Siguiendo con el propósito inicial de dotar el presente documento de la nitidez conceptual de la suficiente para que se cumpla el propósito trazado al inicio de esta obra, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aporta la siguiente precisión:

*“La institución de la revisoría fiscal en Colombia, es de capital importancia en los entes económicos de distinta índole; a ella le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad en protección del interés público. Su labor se adelanta de manera independiente, en*

*representación de los diferentes agentes que interactúan de manera directa o indirecta en la economía nacional.” (CTCP, 2008.)*

Lo anterior se sustenta en los antecedentes teórico-conceptuales de la escuela de control latino la cual *“nace adherida al estado, su objetivo principal era velar por el buen uso de sus bienes y recursos. El enfoque latino de control es de origen estatal, orientado al cuidado de los bienes públicos, fuertemente ligado al derecho, de carácter permanente y autoritario, hechos que lo definen como una actividad básica de vigilancia y castigo”* Franco( citado por Paz,2009)

En este sentido se afirma que la Revisoría como institución de control estatal, es el vehículo por medio del se extiende el interés controlador a la esfera de la iniciativa privada, de alguna manera descentraliza la función control en el sentido que se aparta del aparato institucional del Estado confiriéndole al profesional de la Contaduría Pública (quien soportado en la confianza social), para ejerza labores propias de control estatal a través de la institución de la Revisoría Fiscal.

Lo anterior presenta una connotación mayor para las sociedades de economía mixta y empresas industriales y comerciales del estado y en general en las entidades obligadas dentro del sector gubernamental, por cuanto en estas entidades coexisten dos claras formas de control estatal.

*“... la comunidad contable colombiana ve a la Revisoría desde la dimensión del hacer, y para empresas y Estado su ejercicio no tiene un valor práctico.”*

*Diego Barragán Díaz*





# Capítulo Quinto



# CONTABILIDAD Y CONTROL FISCAL

“ la hacienda nacional no es de quien os gobierna... Todos los depositarios de vuestros intereses deben demostraros el uso que han hecho de ellos.” Simón Bolívar, El Libertador.

El mejor punto de partida es la definición, conceptualización e importancia historia de la contabilidad en las organizaciones y la relación existente entre lo contable y lo fiscal como herramienta central de control y distribución.

La contabilidad históricamente ha tenido largas discusiones encaminadas a determinar la cientificidad del ejercicio contable; algunos autores sustentan que el carácter patrimonialista de la contabilidad en las organizaciones es su objeto de estudio, argumentaciones derivadas quizás de las escuelas legalistas o jurídicas preponderantes de la época de 1.900, sin embargo para otros escritores el concepto de Contabilidad va mas allá del registro de las operaciones, de la Teneduría

de Libros o de la Técnica Contable, pues el registro sistemático de las operaciones de una empresa, suministra la información confiable y pertinente para orientar la gestión económico-financiera de la compañía con el fin de tomar decisiones. Y no menos importantes existen otras definiciones que orienta o definen a la contabilidad como una ciencia al servicio de la sociedad.

Ahora bien, si se realiza un pequeño recorrido histórico por los diferentes conceptos de contabilidad, se podrán establecer diferentes concepciones o nociones de contabilidad, para todos los efectos se utilizan algunas que apunte a definir el objeto de estudio de la contabilidad, entonces encontramos las siguientes:

#### Batardon (Francés)

Contabilidad es la ciencia que enseña las reglas que permiten registrar las operaciones efectuadas por una o varias personas.

#### BoterMauri (Español)

Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en los libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objetivo de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.

#### Herrmann F (Brasileño)

La contabilidad es la ciencia que estudia el patrimonio para la disposición de las haciendas, en sus aspectos

estáticos y en sus variaciones, para enunciar, por medio de formulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formulación y distribución de los réditos.

CHAPMAN (Argentino)

Una definición más restringida de la contabilidad es una propuesta del Dr. WILLIAM CHAPMAN, que dice:

*“la contabilidad es el conjunto de postulados teóricos de validez prácticas comprobada, adoptados para el registro, la clasificación y el resumen nacional de los hechos y actos de carácter económico-financiero que afectan a las personas de existencia visible y a las de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada, y de la evolución experimentada por el mismo durante un periodo determinado”*

Por otra parte indica que:

*“(.....) en gran medida refleja apreciaciones o ponderaciones más o menos aproximadas a la realidad; trata de demostrar los hechos pretéritos y de ponderarlos a luz de las circunstancias presentes; expresa esos hechos en términos monetarios y con ello infiere la posibilidad*

*de los que los saldos o residuos a que dan lugar los hechos sean susceptibles de transformarse en moneda en cantidad o por importantes a esas expresiones monetarias”*

Asimismo, Chapman sustenta que no le corresponde a las contabilidad aplicar los conceptos y/o teorías de otras ciencias que han alcanzado el estatus científico como la economía, pues la contabilidad no comparte algunos conceptos que esta defiende (ver: Gr. La nación de renta, concepto de capital, etc.)

En este sentido, queda claro que este autor rechaza definitivamente la posibilidad de clasificar la contabilidad como una ciencia, pues afirma que las discusiones que se han generado en este sentido han sido infértiles y antes de demostrar los avances epistémicos y teóricos de esta, lo que se demuestra es una clara discusión por la reputación del profesional contable.

En este mismo sentido, el Institute American of CertifiedPublicAccountants (GRADY, 1965)

Define, que la Contabilidad es “el conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera, requeridos para

la administración y la operación de una empresa y para la presentación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa”.

Por otra parte, existen otras concepciones de nuestra disciplina que inciden de forma integral en el conjunto de funciones y fines que afectan a la misma. En este sentido, se recoge la del profesor Requena (1975), un autor que conceptúa a la Contabilidad como la “ciencia empírica que con respecto a una unidad económica, nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económica, con el fin genérico de poner de relieve la situación de dicha unidad y su evolución en el tiempo”.

El profesor Cañibano (1973), por su parte, opina que la contabilidad es la “ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas”.

Gonzalo Angulo (1983)

*“ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una unidad específica, realizada a*

*través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones”.*

En este mismo orden de ideas, el profesor Calafell (1969) señala que la contabilidad

*“ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto de estudio (objeto material), lo constituye la variada realidad económica no como realidad en sí, sino en su aspecto de conocimiento, tanto cualitativo como cuantitativo (objeto formal), mediante métodos apropiados, con el fin general de poner de relieve dicha realidad de la manera más exacta posible y de forma que nos muestre cuantos aspectos de la misma interesen”.*

Adicional a estos planteamientos y aunque parezca de perorgullo, es importante denotar que existe un sin número de definiciones que sitúan a la contabilidad como una ciencia, ya que al ocuparse del sistema informativo contable y al ser esta una pieza de un sistema de regulación y control, se convierte en un “canal de información en `feed-back` instrumentado con un proceso contable de datos, cualquiera que sea la naturaleza del sistema circulatorio controlado”. García (1980),



García Martín (1984)

*“ciencia empírica que tiene por objeto la captación, medición, valoración, representación-coordinación, agregación e interpretación de fenómenos circulatorios, principalmente económicos”.*

Calafell Castelló (Requena, 1988), quien eludiendo la restrictiva referencia a los fenómenos económicos, afirma que “es la ciencia que analiza una realidad homogeneizando las magnitudes que la integran, por medio de métodos debidamente formalizados y la construcción de modelos, con el fin de conocer la información que de ellas se precise”, es la contabilidad.

De todo lo anterior se puede concluir, que la contabilidad constituye un sistema de comunicación de información sobre los recursos del territorio, la cultura, la producción, distribución y consumo de bienes y servicios generadores de identidad en una comunidad, y con base a ésta, se toma decisiones en materia social, económica y política, que son incidentes en general en la sociedad. Aspectos macro-sociales como renta nacional, política fiscal y modelos de desarrollo, el gasto público, la redistribución del ingreso, bienestar comunitario, calidad de vida, se fundamentan en la contabilidad. Y es sobre esto que hablaremos en las próximas líneas.

## La Contabilidad Generadora de Confianza Social

Siendo el Control Fiscal de alguna manera, la búsqueda incesante evitar la apropiación o utilización indebida del erario público; la contabilidad esta llamada a servir como *medio de prueba* en la determinación de la forma como son utilizados los recursos públicos. En este sentido Obando et al., afirman que:

La contabilidad pública debe generar la apreciación y aceptación social de que los recursos del Estado se han manejado dentro de los acuerdos, compromisos y protocolos éticos del administrador público, elemento del componente “ambiente de control” del sistema de control interno, los cuales deben considerar el compromiso del administrador público para llevar a cabo su gestión pública dentro de los principios administrativos de eficiencia, eficacia y economía, procurando el bien común y el interés general.

### Aproximaciones Necesarias

Las presiones internas de recesión económica y las contracciones presupuestarias por las que han atravesado diversas naciones, han requerido importantes reformas para mejorar entre otras

cosas, el régimen económico – contables operantes en el mundo. La contabilidad como herramienta fundamental en estas transformaciones económicas ha jugado un papel importante, pues al analizar los procedimientos contables que se aplican en el sector público se han detectado que estos no han sido muy eficientes y efectivos, por lo que han resultado inadecuados para reconocer los hechos económicos de las entidades, sobre todo las públicas.

El sector público de muchos países ha venido presentando profundos cambios que han sido dinamizados por medio de instrumentos como reformas financieras y económicas para evitar la ya tan anunciada corrupción en materia de revelación de los hechos económicos de la entidades estantales o de economía mixta del estado, dichas reformas han resaltando que la contabilidad pública como herramienta de control fiscal y además como compañera de la buena Administración pública contiene cuatro elementos, a saber: herramienta indispensable para la toma de decisiones; parte fundamental de la memoria institucional; instrumento clave para el control interno y arma de lucha contra la corrupción.

Ahora bien, analizando el caso Colombia y la relación existente entre control fiscal que entidades de primer nivel (contralorías) deben ejercer a las empresas públicas y de economía mixta del estado, y aunque parezca de Perogrullo, es preciso señalar que cualquier ente económico, bien sea público o privado, cuando sus estados contables, y la información de soporte

que ello conlleva, no están al día y no son razonables, la entidad carece de un instrumento esencial para conocer con oportunidad el estado y los resultados de la gestión. En consecuencia, sus directivos no tienen la posibilidad de evaluar, a través de los instrumentos de análisis financieros, la marcha de la organización. Es decir, la entidad respectiva se encuentra a oscuras en estas materias y conocer la eficiencia, la eficacia y la economía con la cual se aplican los recursos se hace casi imposible.

En este orden de ideas, el ex contralor General de nación el Dr. HERNÁNDEZ GAMARRA, en su conferencia LA CONTABILIDAD Y EL CONTROL FISCAL dictada en el marco del el IV Congreso Nacional de Contabilidad Pública, Bogotá, 9 de noviembre de 2005, comenta, que “La planeación de las actividades de una organización, el control de la ejecución y la evaluación de los resultados encuentran en la contabilidad razonable, una fuente de información clave para la construcción de indicadores, con los cuales se pueda apreciar la marcha de la organización;” además señala que la comprobación y/o verificación de lo desarrollado con respecto a lo inicialmente previsto, permitirá tomar decisiones acertadas para continuar la marcha o para hacer los cambios y virajes que sean indispensables y necesarios.

En este mismo foro Hernández indica que “..., no me explico cómo actúan directores de organizaciones que no disponen de una contabilidad al día para orientar

debidamente su labor. Es tanto como pedirle a un piloto de avión que vuele sin instrumentos.”

En este mismo sentido, se entiende entonces que es principio de la contabilidad la búsqueda de la productividad efectiva en virtud de la competitividad en las organizaciones, de indiscutible valía. Sin embargo, se puede afirmar que este objetivo se pierde cuando funcionarios o gestores públicos creen que con ellos nace la organización que dirigen. Es por ello que la contabilidad, con su descriptivo y detallado registro de las operaciones de una entidad posee los principales componentes para demostrar o reflejar la realidad económica de la empresa.

Sin duda alguna, uno de los avances más importantes ocurrió cuando la constituyente del 91, eliminó el control previo en el control fiscal que se ejercía en Colombia en la práctica lo reemplazó con un mandato para la organización y funcionamiento del sistema de control interno en las entidades del Estado y le dio un estatus importante a las oficinas respectivas, tal como lo indicaba el contralor del año 2.005 “control interno es clave para procurar el buen uso de los recursos públicos, y dentro de éste el control contable desempeña un papel de primer orden”.

Es evidente la función de la contabilidad para la transparencia en el ejercicio de cualquier gestión, pública o privada. Si las anotaciones contables son claras y las diferentes actividades comerciales de los entes privados, de forma directa se garantiza, que las salidas de dinero ilegales y/o indebidas por concepto

de sobornos, elusión o evasión de las obligaciones tributarias puedan revelarse, o que bienes o recursos del sector público susceptibles de ser apropiados en forma indebida, al estar sometidos al control contable, pueda haber menos riesgo de que se manipulen o se le birlen al Estado.

Además, si se cumple con lo establecido en los decretos reglamentarios de la contabilidad, como es el Decreto 2649 de 1.993, más específicamente el ARTICULO 9o. PERIODO. “El ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia”, ya que la presentación de estados contables oportunos y razonables son la base para que los grupos de interés o STAKEHOLDERS, interesados en la organización (socios, en el caso del sector privado y en las empresas de economía mixta; y ciudadanos y Congreso, en el caso de los entes públicos) dispongan de la información suficiente para establecer que sus legítimos intereses se están cuidando y atendiendo de la mejor manera.

Desde la óptica del control fiscal, la evaluación de la gestión pública tiene el propósito de determinar si contribuye o no al correcto uso de los recursos públicos y al cumplimiento de los fines esenciales del Estado. Asimismo, Hernández exterioriza que el control fiscal es “El producto de las actividades de vigilancia y control, por consiguiente, apunta al mejoramiento de dicha gestión, a la búsqueda del resarcimiento del daño patrimonial que se haya podido causar al Estado

y facilita denunciar a los infractores de las normas penales o disciplinarias.”

Es de resaltar que dicha evaluación del dictamen, producto de las auditorías realizadas sobre la base normas de auditoría generalmente aceptas y las técnicas de evaluación financiera, de gestión y resultados, de legalidad y demás, examinan dos aspectos principales: La Razonabilidad De Los Estados Contables, que comprende el manejo financiero y contable, y la favorabilidad de la gestión, que se refiere al sistema de control interno, el cumplimiento de las normas que rigen las actuaciones públicas y la gestión propiamente dicha, con sus dos elementos básicos: las operaciones de apoyo y el cumplimiento de las funciones misionales.

Siguiendo con este análisis, es preciso saber que el dictamen que se realiza a los estados contables genera cuatro clases de opiniones: limpia, con observaciones, negación o abstención. Asimismo cada clase está sujeta al concepto que la comisión que estudia o audita se haya formado sobre los hallazgos detectados, y esta a su vez tiene tres clases distintas a saber: favorable, favorable con observaciones y desfavorable.

Sin embargo, para declarar que existe el fenecimiento o no de la cuenta fiscal, se combinan el concepto emitido sobre la gestión y la opinión sobre la razonabilidad de los estados contables.

Este análisis de dos elementos (fenecimiento o no de la cuenta), como lo indica el Dr. Hernández Antonio

“oculta la diversidad y la riqueza de los resultados de las auditorías en el examen de la gestión de las entidades públicas y limita las potencialidades de análisis que de los mismos se derivan. Cada combinación tiene su propia significación, además de que conduzca o no al fenecimiento”... “Dicho en otros términos, las diferentes combinaciones expresan situaciones distintas desde el punto de vista de la gestión de las entidades y de la razonabilidad de sus estados contables. Por ejemplo, son evidentes las diferencias entre el dictamen compuesto por una opinión limpia y un concepto favorable, que aquel conformado por una opinión con salvedades y un concepto favorable con observaciones, aunque, en ambos casos, se haya fenecido la cuenta.”

*“Cada uno de los doce potenciales dictámenes que surgen de la combinación entre la opinión y el concepto tiene su significado intrínseco, de tal manera que es posible lograr doce “resultados” o evaluaciones distintas sobre la gestión general de la entidad auditada, Además, esta evaluación de la gestión pública le permite a las entidades hacer evaluaciones sincrónica y diacrónica de su gestión. En la primera, comparando su calificación con la obtenida por otras entidades del Estado y en la segunda al comparar sus resultados a través del tiempo.”*



Sin embargo esta combinación de información, no permite cumplir con uno de los objetivos de la auditoria, determinar la razonabilidad de la información contable, pues mientras para un auditor la valoración de un activo fijo, utilizando X método no es adecuado, para otro este método resultaría el más acertado.

Para concluir, se deja claro, cual es la importancia de la contabilidad en el sector público y privado y cuál es la relación existe entre el control fiscal y este factor de primera línea para a batallar la lucha contra la corrupción. No está de más decir, que es un gran esfuerzo para mejorar la contabilidad del estado, el cual debe centrarse desde el punto de vista del autor en el control fiscal.



# Capítulo Seis



# MODELO DE REVISORÍA FISCAL PARA EL SECTOR PÚBLICO

**C**on fundamento en lo esbozado en los capítulos anterior en directa concordancia con lo establecido en la resolución No. 357 de 2008, expedida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, que en su artículo 1º establece:

Adóptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes

públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Se precisan los aspectos conceptuales y metodológicos fundamentales para la definición de un modelo de revisión aplicable a las entidades del sector público, que con la necesidad de tener Revisoría Fiscal, aportan al fortalecimiento de su gestión pública a través del Control Fiscal.



Fuente: Construcción propia.

***Control de legalidad:*** Verificación jurídica que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad u organización a la luz de las normas aplicables de acuerdo con su naturaleza.

***Control financiero:*** Es la evaluación de la representación de la realidad financiera de las organizaciones, realizada de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general, con el ánimo de determinar si los estados financieros reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, verificando que en la confección de los mismos y en las transacciones, operaciones y eventos económicos que dieron lugar a ellos, se tuvieron en cuenta las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General.

***Control de gestión:*** Revisión que apunta, a evaluar la eficiencia y eficacia de las organizaciones en la administración de los recursos públicos. Este proceso se realiza mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la aplicación de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la trazabilidad en la distribución de los excedentes que estas producen, y la identificación de los beneficiarios de su gestión o actividad.

***Control de resultados:*** Es el examen tendiente a verificar el cumplimiento de los objetivos misionales de las organizaciones, decantados en los planes, programas y proyectos a ejecutar en un período determinado.

***Evaluación de control interno:*** Es el análisis de los sistemas de control de las organizaciones a fin de determinar la calidad de los mismos y el nivel de confianza que permita inferir razonablemente su

eficiencia y contribución en el cumplimiento de los objetivos misionales.

## **ENFOQUE DE REVISIÓN**

La auditoría practicada la revisoría Fiscal en el sector público, como una forma de ejercer el Control Fiscal, se orienta a la consecución de resultados que permitan, establecer si los recursos humanos, físicos, financieros y tecnologías de información y comunicación puestos a disposición de una entidad, se administraron bajo principios de eficiencia, eficacia y economía en desarrollo del transparente cumplimiento de los propósitos y de los planes de las organizaciones públicas.

## **ALCANCE DE LA AUDITORIA**

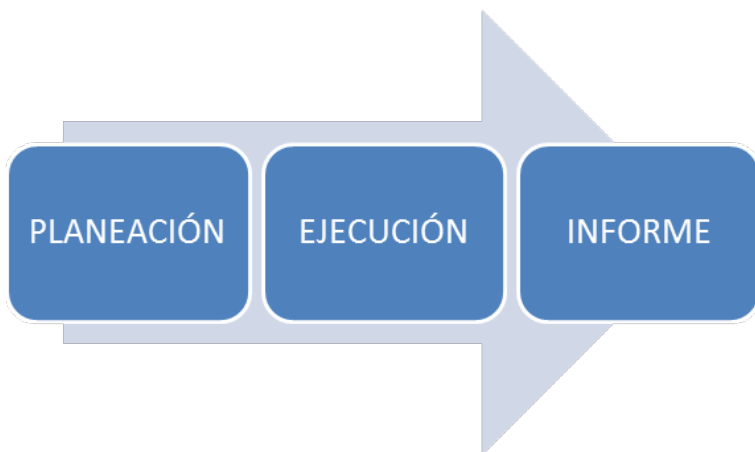
Se recomienda que la amplitud o alcance de las labores de revisión se enmarque en los resultados de los procesos previos de conocimiento de la entidad por parte del responsable de la labor de control, es decir el revisor Fiscal en ejercicio de sus funciones en una entidad pública.

Por otra parte, no podemos perder de vista la implicación de la evaluación de riesgos inherentes y de auditoría, como primer insumo de un asertivo proceso de planeación y definición del alcance de los programas de revisión.



Sin lugar a duda, esto implica la profundización en la evaluación del Sistema de Control Interno, como la mejor manera de identificar las áreas críticas y consecuentemente el alcance de las pruebas de auditoría.

### **FASES EN LA EJECUCIÓN DEL MODELO**



**Fuente: Construcción propia.**

## **Planeación**

Marca el inicio de un programa de revisión específico o general y consiste en la elaboración del cronograma de actividades a desarrollar, la comprensión del detalle de la entidad o asunto a revisar, definición de estrategias y la elaboración del Plan de Trabajo y de los Programas de Auditoría.

## Ejecución

En esta etapa se desarrolla todos los procedimientos y técnicas de revisión o auditoría con el propósito de encontrar evidencias que apoyarán la confección del informe de observaciones.

De igual forma en esta etapa también se ajustan los programas iniciales de auditoría definidos en la fase de planeación y se puede emitir opinión sobre los Estados Financieros: *Sin Salvedades, Con Salvedades, Negativa o Abstención.*

## Informe

En esta fase, se elabora el informe de observaciones de la auditoría o revisión efectuada, de acuerdo con los siguientes parámetros:

Preciso	Diga lo que tiene que decir. Es conveniente ser exacto (puntual) en cada frase y en el informe completo. Su redacción debe ser sencilla, clara, ordenada, coherente y en orden de importancia.
Conciso	La redacción debe ser breve pero sin omitir lo relevante, la brevedad permite mayor impacto. Se debe buscar la forma de redactar los hallazgos en forma concreta, pero sin dejar de decir lo que se tiene que decir sobre la condición (situación detectada); asimismo, se debe incluir el criterio de auditoría, la causa y el efecto, aspectos que muestren claramente el impacto que tiene la situación detectada por la CGR.

Objetivo	Todos los hallazgos deben reflejar una situación real, manejada con criterios técnicos, analíticos e imparciales.
Soportado	Las afirmaciones, conceptos, opiniones y hallazgos, deben estar respaldadas con evidencia válida, suficiente, pertinente y competente.
Oportuno	Debe cumplir los términos de elaboración, consolidación, entrega, comunicación y publicidad.

Fuente: Contraloría General de la República

## CONSIDERACIONES FINALES

El Contador público cuando ejerce funciones de Revisor Fiscal, sin duda desarrolla funciones públicas, en el sentido que da fe pública sobre algunos actos propios de la iniciativa empresarial privada al tiempo que las fiscaliza a fin de que el Estado se satisfaga del adecuado suministro de información por parte de las empresas.

En este sentido, la Revisoría Fiscal y la ya comentada función del Control Fiscal ejercido desde las Contraloría en sus diferentes escenarios de inferencia, guardan una estrecha relación conceptual que se extiende hasta la aplicación de procedimientos comunes de revisión y satisfacción del interés estatal.

Lo que queda evidenciado a lo largo de la presente obra, es que no se trata de una nueva forma de control fiscal en sentido estricto, sino, el como no se le ha dado

la trascendencia a esta institución de control (Revisoría Fiscal) en el estado colombiano, se insta para en adelante y a partir de la divulgación de estas consideraciones, se redefina el ejercicio del control fiscal ejercido por la revisoría Fiscal, usando todas las técnicas que establecen las normas que utilizan las contralorías.

Finalmente, para el caso de las empresas de carácter privado pero que poseen una fuerte presencia patrimonial del Estado, en las cuales concurren ambas instituciones de control estatal, deberían apostarle a la elaboración de marcos comunes de información aplicación de procedimientos técnicos a fin de que las contralorías en pleno desarrollo de sus funciones, se apoyen en los reportes emitidos por al Revisoría Fiscal como insumo primario de la ejecución de su labor.

## **Argumentación final**

Tal como se mencionó anteriormente, la Ley 42 de 1993, a través de la cual se define el sistema de control fiscal para Colombia, pues en ella se definen el conjunto de principios sistemas y procedimientos de control fiscal; como también los sujetos del control fiscal y demás particularidades en esta materia.

Como resultado de la revisión de la cual fue objeto la referenciada ley, con ocasión del proyecto de investigación del cual se deriva la presente obra, se detectaron algunas incongruencias entre los varios de sus artículos. En este orden, el párrafo segundo del artículo 1º expone:

*“Este [el control fiscal] será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales, los auditores, las auditorías y [las revisorías fiscales] de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente Ley.”*

Lo interesante a destacar, es el hecho que el texto anterior, concibe la institución de la Revisoría Fiscal, en ciertos casos, como una forma de ejercer vigilancia a la gestión fiscal de los administradores de algunas empresas estatales.

A pesar de lo dicho por el legislador en las líneas anteriores, en la actualidad ni el Estado, ni la comunidad profesional de Contadores Públicos (en el cual incluiría al Consejo Técnico de la Contaduría), ni mucho menos el resto de la sociedad (ciudadanía y empresa privada), reconoce a la Revisoría Fiscal como una de las posibles formas de ejercer control fiscal en nuestro país.

Es tanto el desconocimiento por parte del Estado, que en la misma ley (42 del 93, manifiesta la indiferencia de la Institución de la Revisoría Fiscal dentro del sistema de Control fiscal nacional, tal como se muestra al leer el contenido de su artículo N° 23: *“En las sociedades y demás entidades a que hacen referencia los artículos*

*21 y 22, [Artículo 21. La vigilancia de la gestión fiscal en las sociedades de economía mixta se hará teniendo*

en cuenta la participación que el Estado tenga en el capital social, evaluando la gestión empresarial de tal forma que permita determinar que el manejo de los recursos públicos se realice de acuerdo do con los principios establecidos en el artículo 8° de la presente Ley.

Artículo 22. La vigilancia fiscal en las entidades de que trata el Decreto 130 de 1976 diferentes a las de economía mixta, se hará teniendo en cuenta si se trata de aporte o participación del Estado. En el primer caso se limitará la vigilancia hasta la entrega del aporte, en el segundo se aplicará lo previsto en el artículo anterior].

*La vigilancia de la gestión fiscal se realizará sin perjuicio de la revisoría fiscal que, de acuerdo con las normas legales, se ejerza en ellas.”*

Tal desconocimiento es confirmado en los artículos subsiguientes al indicar la obligación que tienen los Revisores Fiscales de estas entidades, de enviar el informe de su gestión, dentro de los diez (10) anteriores a la fecha en la que se celebre la respectiva asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad para la que éste preste sus servicios profesionales.

Así queda demostrado que en la actualidad, el ejercicio del control de fiscalización estatal que los Revisores Fiscales adelantan en las empresas del sector público, concurre con el control ejercido por las Contraloría General de la República y las contralorías territoriales; sin que ambos, sean entendidos como

formas de diferentes de ejercer control fiscal que deben complementar sus labores de vigilancia de la gestión fiscal.









# BIBLIOGRAFIA

CHAPARRO OSORIO, Fernando (1998). Conocimiento, Innovación y Construcción de Sociedad. Una agenda para Colombia del Siglo XXI. Cali. Universidad del valle – Colciencias.

COLMENARES RODRÍGUEZ, Luis Alonso. “Revisoría Fiscal en el Sector Público”. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. No. 37 año 2009.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. (2008) Orientación Profesional: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal.

CUBIDES, Humberto, MALDONADO, Alberto, MACHADO, Marco, GRACIA, Edgar, y VISBAL Fernando. (1991). HISTORIA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX. Fundación Universidad Central, Bogotá.

DOMÍNGUEZ GIRALDO, Gerardo HIGUITA RIVERA, Lina María. (2002). El Nuevo Control Fiscal. Dike, Bogotá

FRANCO RUIZ, RAFAEL (2001), “Evolución Histórica del control”. Legis del Contador, No. 5. Bogotá. p.p. 198

GONZALEZ RODRIGUEZ, Efrén. (2007). EL CONTROL FISCAL Y LA RESPONSABILIDAD

FISCAL EN COLOMBIA. Ediciones Doctrina y ley, Bogotá.

HERNADEZ GAMARRA, Antonio. (2005). Contabilidad y Control Fiscal: Conferencia en IV Congreso Nacional de Contabilidad Pública, Bogotá.

MIRA, Juan Carlos, MEZA, Ciro y VEGA, Daniel. (2001). EL CONTROL FISCAL: Trabajo de grado para optar al título de Abogados, Bogotá.

NARANJO GALVES, Rodrigo. EFICACIA DEL CONTROL FISCAL EN COLOMBIA. Editorial Universidad del Rosario, 2007.

PAZ ECHAVARRIA, Paola. (2009). Auditoría de Riesgos Financieros. Un nuevo reto para la Revisoría Fiscal: ponencia Clasificada XVIII Congreso Nacional de Contadores Públicos, Barranquilla.

PATIÑO, Ruth, SANTOS, Gerardo. “Planes de estudio de Contaduría Pública en Colombia y las propuestas de formación profesional”. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría. No. 37 año 2009.

RESTREPO MEDINA, Manuel. (2007). LA CONSTITUCIÓN AL ALCANCE DE TODOS. Intermedio, Bogotá.

SARMIENTO PAVAS, Daniel. LA MISIÓN KEMMERER Y EL CONTROL ESTATAL. En: Revista Apuntes Contables No.12. Disponible en : <http://foros.uexternado.edu.co/ecoinstitucional/index.php/contad/issue/view/184>

Ley 43 de 1998

Ley 42 de 1993

Constitución Política de Colombia, 1991

Código de Comercio, Decreto-Ley 410

Sentencia C780 de 2001, Corte Constitucional

Resolución Orgánica 6338 de 2011. Contraloría General de la República

Resolución 357 de 2008 de la CGN

Resolución 248 de 2007 de la CGN

<http://www.bibliojuridica.org/libros/2/682/3.pdf>: el control fiscal en los estados americanos

[http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos\\_contaduria/III\\_revisoria\\_fiscal/ponencia\\_diego\\_barragan\\_u\\_militar.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/III_revisoria_fiscal/ponencia_diego_barragan_u_militar.pdf) Ponencia de Diego Barragán presentada al III encuentro de profesores de Revisoría Fiscal

[http://www.contaduria.gov.co/dmdocuments/bibliotecacontable/textosc/La\\_contabilidad\\_y\\_Control\\_Publicos.pdf](http://www.contaduria.gov.co/dmdocuments/bibliotecacontable/textosc/La_contabilidad_y_Control_Publicos.pdf) Texto 1 de Contabilidad Pública: LA CONTABILIDAD Y EL CONTROL PUBLICO- Un enfoque conceptual, normativo y jurisprudencial. Consultores: Obando, Jaime et al.

