

PROYECTO DE REFORMA DE LA REVISORÍA FISCAL

Antes de enfocarme exclusivamente en la razón de ser de mi exposición para la cual fui invitado por el colega y amigo doctor Omar de Jesús Montilla como presidente de este ejemplar congreso, el cual finaliza proyectando por su calidad de contenido y asistentes aportes intelectuales, donde la savia de los expositores ha irradiado al intelecto un desafío de permanente reflexión hacia un mundo profesional mejor; permítanme para iniciar traer a colación del investigador, historiador y escritor futurista Yuval Noah Harari en su libro: *21 lecciones para el siglo XXI*, el siguiente párrafo: “...Muchos pedagogos expertos indican que en las escuelas deberían dedicarse a enseñar las cuatro ces: pensamiento crítico, comunicación, colaboración y creatividad. De manera amplia, tendrían que restar importancia a las habilidades técnicas y hacer hincapié en las habilidades de uso general para la vida. Lo más importante de todo será la capacidad de habérselas con el cambio, de aprender nuevas cosas y de mantener el equilibrio mental en situaciones con las que no estemos familiarizados. Para estar a la altura del mundo de 2050, necesitaremos no solo inventar nuevas ideas y productos: sobre todo necesitaremos reinventarnos una y otra vez.”

Ser conscientes de nuestra vivencia actual respecto de actividad tan importante como es el **ejercicio de la Revisoría Fiscal** frente a los cambios conductuales en el hacer con efectividad y eficiencia la labor buscada con esta forma de vigilancia y **fiscalización**, entendido este término no en la definición de lo relativo al fisco, sino con los sinónimos de inquirir, inspeccionar, vigilar, verificar, controlar, comprobar, indagar, sindicar, calificar, criticar, a que alude el diccionario de

sinónimos y antónimos de la Editorial Océano, edición del milenio, que ha delegado el Estado por mandato legal al Contador Público, nos llevó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el año 2020, a proponer su modernización y actualización, frente a los requerimientos empresariales y a los informes que se observan entregados a las asambleas de las personas jurídicas por quienes ejercen la Revisoría, a buscar de una manera amplia, por primera vez, la participación nacional de los Contadores Públicos, los Empresarios y los Organismos estatales de inspección vigilancia y control, para realizar una revisión en la forma de desarrollar tal labor, la normativa vigente, el aporte a las empresas y al Estado, para generar una propuesta de los ajustes que se consideren necesarios, acorde con las nuevas tendencias del mercado mundial pero en la incidencia nacional y para no caer en lo que indica el autor antes citado al indicar que: “Creemos que sabemos muchas cosas, aunque individualmente sabemos muy poco, porque tratamos el conocimiento que se halla en la mente de los demás como si fuera propio.”, lo cual el mismo autor lo equipara a lo denominado por los tratadistas Steven Sloman y Philip Fernbach “la ilusión del conocimiento”.

Busco para un mejor entendimiento de este desafío con el cual se ha buscado la participación de todos los interesados, explicarlo lo más sucinto posible bajo tres epígrafes: 1. La razón de ser e importancia de la Revisoría Fiscal; 2. La normativa vigente de la Revisoría Fiscal; 3. El proyecto de actualización y modernización de la Revisoría Fiscal.

1 Razón de ser e importancia de la Revisoría Fiscal

El aforismo popular “*El pueblo que no conoce su historia está condenado a repetirla*” nos impele a buscar el origen de esta figura colombiana.

1.930 marca el despegue de la industrialización luego de la primera guerra mundial, a lo cual nuestro país no fue ajeno, como consecuencia de las múltiples riquezas que siempre lo han caracterizado, empezando por el café. Había salido Colombia de la conocida guerra de los mil días (1899-1902); empezaban a llegar empresas y a formarse otras teniendo como base lo dispuesto en las normas traídas de España con la gran influencia del Derecho Napoleónico fundamentado en el Derecho Romano, por lo cual se puede entender la acción del control latino con la fortaleza que siempre ha mantenido en el ámbito de supervisión, fiscalización y el establecimiento de inspectores y revisores para el sector privado por parte del Estado, en el entendido de la **inspección técnica** a que se refirió el artículo 6 de la Ley 4 de 1907 relacionada con “la industria pública del transporte”.

La creación de múltiples empresas que inicialmente tenían como base la producción agrícola, sin perder esta esencia da paso a la industrialización generando la constitución de sociedades de capitalización. Reconoce el Código de Comercio terrestre de la época editado por Editorial Temis en 1950 bajo la dirección del abogado Jorge Ortega Torres, tres clases de sociedades: **la colectiva, la anónima y la en comandita**. Entiende entonces el gobierno que la voluntad de los socios o accionistas expresada en el contrato de constitución, debe tener una garantía no solo del cumplimiento de su voluntad, sino de la garantía que todo se haga dentro del marco de la Ley y es por tanto cómo a través de la Ley 58 del 23 de abril de 1931 con vigencia desde el 1 de enero de 1932, crea con el artículo 1º el cargo de *Superintendente de las*

Sociedades Anónimas como jefe de una sección comercial, dependiente del gobierno, e incluye la figura de un *Contralor* o *Revisor Fiscal*, al cual no le fija funciones pero sí le establece independencia respecto de los administradores, generándole desde entonces inhabilidades que 90 años después, aún persisten. Veamos: “*Artículo 26. El Contralor o Revisor Fiscal de la Sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en ésta, ni estar ligado, dentro del cuarto grado de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el Cajero o con el Contador. El empleo de Contralor es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad.*” (Ortega Torres Jorge. 1950). Asimila entonces contralor y revisor fiscal.

Mas, para entender su objetivo, su fuerza legal, su permanencia y su ejercicio en las sociedades, es necesario apoyarnos en la Ley y la jurisprudencia. Es así como en casación del 3 de marzo de 1938 expuso la Corte: “*Las personas morales son una realidad... El desarrollo de la personalidad es un fenómeno constante y según observa este último expositor (refiriéndose a Josserand), no se comprende realmente que una persona de esa naturaleza que tanto influye en el desarrollo social, económico e industrial, sea un mero ser abstracto. La personalidad de las compañías, su personería jurídica, surge en el momento de su nacimiento, por ministerio de la ley que reglamenta sus derechos y obligaciones... Las consecuencias de la personalidad de una sociedad durante su existencia, según apuntan con mucha razón los profesores Colin y Capitant, son: a) los bienes aportados no están divididos entre los asociados, sino que conforman un patrimonio distinto del de cada uno de éstos y pertenecen al ser moral; de ahí que los bienes sociales son prenda exclusiva de los acreedores de la sociedad; b) la sociedad está*

representada por sus gerentes y administradores, y c) la sociedad es capaz de adquirir todos los derechos del patrimonio. Estas tres consecuencias surgen y son indiscutibles en el derecho colombiano como en el francés, al tenor de los artículos 2087, 2097, 2105, 2108 del c.c. y 493, 517, 518 del c.co. colombiano.” (Ortega Torres Jorge. 1950)

La ley 58 a que nos hemos referido, no le asigna al Contralor o Revisor Fiscal función alguna, ni le exige como requisito identificación de profesión; de donde mediante una interpretación armónica podría decirse que implícitamente establece dicha responsabilidad en el Contador, al ordenar en el artículo 46 que: *“Autorízase a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de los Contadores Juramentados, cuyas principales funciones serán las siguientes:*

1ª Revisar los balances y los libros de contabilidad de las Sociedades Anónimas en los casos en que lo considere necesario la Superintendencia.

2ª Desempeñar los cargos de liquidadores comerciales de las sociedades Anónimas en liquidación o en quiebra.

3ª. Servir de peritos oficiales en los casos en que se requieran conocimientos técnicos especiales, y desempeñar las demás funciones que sobre el ramo de sus conocimientos le fije la Superintendencia de Sociedades Anónimas.

Parágrafo. -La Superintendencia fijará los emolumentos u honorarios a que en cada caso tendrán derecho los Contadores, los cuales serán pagados por las entidades interesadas.”

Este artículo fue declarado inexecutable parcialmente por la Corte Suprema en 1943, en cuanto a la autorización para

establecer la institución de los contadores juramentados y la segunda parte del numeral tercero. (Ortega Torres Jorge. 1950)

Esta misma norma indicaba las responsabilidades como consecuencia de su actuar refiriéndose tanto a revisores como a fiscales, así: *“artículo 40. Los miembros de la administración y los fiscales y revisores son solidariamente para con la sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes.*

Artículo 41. 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 les hubieren causado por faltar voluntariamente a los deberes que les imponen sus funciones respectivas.”

Obsérvese que ya la ley no se refiere al contralor, sino a revisores y fiscales. Y es en 1935, cuatro años después, la Ley 73 mediante el artículo 6 une los términos revisor y fiscal señalando que *“Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal”*, le asigna ocho funciones que debería cumplir y establece su designación en cabeza de la asamblea general de accionistas; se refiere al período haciéndolo igual al del gerente, faculta la reelección y la obligación de tener un suplente, estableciéndose con el Decreto 1946 de 1936 que para la inscripción de las sociedades deben comprobar que tienen Revisor Fiscal con su respectivo suplente, ratificando que su nombramiento es de la Asamblea General y las funciones ya establecidas, las cuales por conveniencia histórica, analítica y comparativa con lo hoy vigente las transcribo a continuación, resaltando aquellas que ya no lo son en la forma original:

Ley 73 de 1935 por la cual se provee a la revisión del Código de Comercio y se dictan otras disposiciones. Artículo 6º-Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor fiscal con las siguientes funciones:

a) Examinar **todas** las operaciones, **inventarios**, actas, **libros**, correspondencia y negocios de la compañía y 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 custodia.

d) Examinar los balances y demás cuentas de la compañía.

e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecutan por cuenta de la compañía están conforme a los estatutos y con las disposiciones de la asamblea general y de la junta directiva.

f) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva y 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 semestrales**; y

h) Las demás que le imponga la asamblea general de accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores.”

Para 1950 el Decreto reglamentario 2521 ordena mediante el artículo 9º expresar en la escritura social las atribuciones y obligaciones del Revisor Fiscal, así como el nombre, apellido y domicilio tanto del revisor fiscal como de su suplente, pero con el artículo 88 amplía la atribución a la asamblea en forma taxativa el nombrar y remover al revisor fiscal y a sus

suplentes, permitiendo el tener varios suplentes. En los artículos siguientes también se alude al revisor fiscal en los siguientes aspectos:

Artículos 121 y 139. Les establece responsabilidad solidaria con los miembros de la administración por *negligencia o violación* de sus deberes respecto de la sociedad, y para con los accionistas y acreedores por faltar *voluntariamente* a los deberes de su cargo; el 135 refiere la obligación de registrar sus nombramientos en la Cámara de Comercio con base en las actas de la asamblea general; el 136 establece inhabilidades e incompatibilidades con “*cargos o empleos de la rama jurisdiccional o el Ministerio Público o de la misma sociedad*”; el 137 reitera las funciones del cargo introduciendo un cambio elemental: compañía por sociedad e introduce el cerciorarse de que las *operaciones están conforme con las disposiciones legales*; 138 establece un contenido previo para la firma de los balances en cuanto a “*que ellos están fielmente tomados de los libros y de las operaciones registradas en éstos, se conforman con los mandatos legales y estatutarios y con las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva*”; el 140 es significativo en cuanto establece que si se opusiere a un acto u operación de los administradores por no estar acorde con las leyes, los estatutos o las decisiones de la asamblea, éste deberá someterse al estudio de la asamblea; el 141 faculta a la Superintendencia de Sociedades para que lo sancione con multas sucesivas por incumplimiento a sus obligaciones legales y estatutarias; 171 establece la firma en cuanto a los balances **e inventarios**, junto con la del gerente y del contador; 172 indica que debe firmar los balances que se envíen a la Superintendencia de Sociedades; 207 ordena que el acuerdo de la asamblea por los liquidadores debe ser certificado por el revisor fiscal. En relación con las sociedades

domiciliadas en el exterior ordena en el artículo 230 que deben designar un revisor fiscal, quien conforme al artículo 231 debe indicarse en la resolución que acuerde establecer los negocios en Colombia la designación de un revisor fiscal con su respectivo suplente quien debe ser una persona natural, cuyos nombres deben quedar insertos en el acto que protocolice dicha decisión, según el artículo 233; finalmente los artículos 282 y 285 establecen su firma en las relaciones de accionistas para solicitar la exención de visita por parte de la Superintendencia de Sociedades.

En 1956 se expide el conocido Decreto 2373 *por el cual se reglamenta la profesión de contador* y en el artículo 6 ordena que se requerirá “*haber sido inscrito como contador juramentado, para desempeñar el cargo de revisor fiscal*”. Decreto que fue derogado por la Ley 145 del 30 de diciembre de 1960 *por la cual se reglamenta el ejercicio de la profesión de contador público* norma que fue adicionada por la Ley 43 de 1990 y de la cual quedan, en mi concepto, vigentes tres artículos en los cuales se aluden a la revisoría y al revisor fiscal. Nótese que se cambia la nominación de Contador Juramentado por la de Contador Público, hoy vigente.

El anterior resumen busca dejar una evidencia del inicio de la revisoría fiscal; su **razón de ser** como una institución para las sociedades comerciales, a tal punto que, con algunos ajustes, los artículos del Decreto 2521 de 1950 fueron insertados en el Decreto-legislativo 410 de 1971 o Código de Comercio, que completa ya 52 años de vida jurídica, aunque con algunas modificaciones.

Su importancia podemos medirla desde su significado en la verificación e informes para las empresas, el Estado y la sociedad en general, a tal punto que se ha extendido su

creación y ejercicio para las sociedades civiles; para aquellas sociedades que no son anónimas, ni constituidas con capital representado en acciones, pero sí con base en sus activos e ingresos brutos; así mismo para un gran número de entidades o personas jurídicas sin ánimo de lucro.

Cierro este recorrido normativo histórico trayendo como colofón para reflexión, un mensaje que el historiador contable Régulo Millán Puentes dejó en su obra HISTORIA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN COLOMBIA: “En 1969 el presidente de Colombia Carlos Lleras Restrepo ante el presidente de los Estados Unidos y 300 periodistas exponía que una compañía extranjera que hace negocios en Colombia, solicitó hace algún tiempo autorización para girar US\$230.000.00 en utilidades de un año. Había recibido préstamos del sistema bancario colombiano por valor de US\$2.300.000.00, el capital total pagado de esa firma era de US\$14.000.00. En otras palabras la compañía estaba sacando del país en un año el equivalente a 16 veces su inversión original. En otra compañía, una empresa mixta, el socio extranjero con un capital pagado de US\$200.000.00 recibió US\$900.000.00 en ganancias y US\$700.000.00 en regalías en un solo año.”

2. Normativa vigente de la Revisoría Fiscal

El análisis histórico anterior ayuda a entender la normatividad hoy vigente que es consecuencia de la confianza recibida del público, de la sociedad en general incluido el Estado, ganada por el contador público, o que se le atribuye en razón a la confiabilidad que se espera genere en su actuar e informes que se entienden ajustados en forma veraz a la realidad como consecuencia de su actuar diligente y de buena fe, al registrar,

analizar, verificar, controlar e informar del resultado de las operaciones empresariales, dando el aseguramiento de que las decisiones administrativas plasmadas mediante el lenguaje de los negocios, esto es la contabilidad, se han desarrollado acordes con la Ley, la voluntad de los propietarios expresada a través de los estatutos y las decisiones tomadas en asamblea como producto de ese informe que se espera emitido con objetividad por la seriedad e independencia de los revisores fiscales, quienes los emiten mediante recomendaciones, instrucciones y dictámenes como producto del ejercicio de un control permanente ejercido en representación de los dueños denominados accionistas, socios o asociados y del mismo Estado.

El Estado le ha reconocido esa confianza recibida, haciéndola merecedora de la delegación de la fe pública que le corresponde, pero que en materia contable la ha delegado en el contador público independiente de quienes administran y ejecutan las decisiones del órgano de dirección y que es reconocido en nuestro país como el Revisor Fiscal. Y es que no podríamos entender tanta regulación obligatoria para quien ejerce este cargo, si no se tiene clara la razón de ser de su importancia, por esa confianza que deviene de sus funciones y de lo que se espera de él.

Hagamos antes de detenernos en las normas vigentes un breve análisis sobre la confianza y la fe pública con que se ha rodeado las afirmaciones del Revisor Fiscal.

Como lo plantea Charles Tilly la palabra confianza comúnmente sugiere una actitud individual hacia una persona o una institución. La confianza está íntimamente ligada a la buena fe como fundamento generador de confianza entre las

personas, entre el Estado democrático y sus ciudadanos (2010. Pag. 31).

Respecto de la buena fe, expone el diccionario jurídico Colombiano que no es una norma, sino un principio jurídico fundamental y que consiste en la convicción o conciencia de no perjudicar a otro, de no defraudar la ley, en la honesta y leal concertación y cumplimiento de los negocios jurídicos¹. Puede ser: cualificada o simple; es importante advertir que la Corte Constitucional se ha referido a la relación buena fe-confianza en los siguientes términos: *La buena fe supone la existencia de una relación entre personas y se refiere fundamentalmente a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada*². Así lo ha reconocido nuestra Constitución, dando origen al desarrollo jurisprudencial de la denominada *confianza legítima*, ampliamente tratada también por la Corte Constitucional en múltiples sentencias, y por tratadistas del Derecho Administrativo al referirse a la relación entre la Administración del Estado Social de Derecho y sus administrados.

En el ejercicio de la Revisoría Fiscal, y la confianza que le es relativa, ha expuesto la Corte Constitucional en Sentencia C-780 de 2001 con ponencia del Magistrado Jaime Córdoba Triviño: *La revisoría Fiscal representa también un sello de garantía de la gestión eficiente y transparente del administrador; además participa en la protección y estabilidad del sistema económico y en la generación de confianza en el manejo de los recursos provenientes del ahorro privado*³.”

¹ Bohórquez Botero Luis Fernando y Jorge Iván. Diccionario Jurídico Colombiano, con enfoque en la legislación nacional. Editora Jurídica Nacional. Quinta Edición.

² Corte Constitucional. Sentencia T-475 de 1992.

³ Peña, Bermúdez Jesús María. Revisoría Fiscal, una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado. Eoce Ediciones 2011, Pagina. 19.

Tal confianza es lo que genera la creación de sociedades, dentro de lo que civil y comercialmente se conoce como el *affectio societatis* o afección, afecto y voluntad de asociarse, que se genera como consecuencia de la confianza entre personas.

Respecto del término **pública (o)** el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, lo define como adjetivo que significa *notorio, patente, manifiesto, visto o sabido por todos*; como adverbio, lo considera: *a la vista de todos*. Entonces, al mencionarse la frase confianza pública, estamos ante **la seguridad y certeza de que el individuo o persona de quien se recibe una información, ésta corresponde a una realidad fuera de toda duda, por esa calidad de confianza que le es reconocida a quien la emite**. Reconocimiento que hace la comunidad dando por cierto, verídico y real lo expuesto o manifestado por alguien.

En otras palabras, es la manifestación tácita y expresa de fe y creencia indubitable de una comunidad sobre lo que se afirma, se certifica, se atesta, se dictamina u opina, por provenir de alguien a quien se le reconoce probidad, seriedad, integridad y rectitud en sus juicios.

Tal certidumbre enaltece a quien la emite porque genera respeto y acatamiento no solo individual sino público conduciendo hacia un bien tanpreciado como lo es para los Contadores Públicos y que se refleja en la **fe pública** que le ha sido reconocida por el Estado colombiano en materia contable a nombre de la sociedad, mediante la Ley.

La confianza da por tanto seguridad a quien es su receptor; y quien es digno de esa confianza pública, es digno entonces en aquello que se le reconoce idóneo, de ser merecedor en nombre del Estado para ejercer la fe pública que se le delga.

Pero ¿dónde radica ese súmmum de la fe pública? Una mirada a lo internacional y nacional nos permitirá encausarnos hacia la respuesta a esta pregunta.

Y es que todos los actos o hechos sociales tiene una connotación jurídica, si bien unos con más relevancia que otros, pero que no todos los ciudadanos logran presenciar pero que sí, como lo expone el Investigador Alcides de la Gracia (2008), *“deben ser creídos y aceptados como verdad oficial”*. Este autor ha definido la fe pública como *“la garantía que el Estado da en el sentido de que los hechos que interesan al derecho son verdaderos y auténticos”*.

En sentido literal puede definirse la fe pública en palabras del jurisconsulto Augusto Diego Lafferriere *“como la creencia notoria y manifiesta”*⁴, para luego agregar: *“jurídicamente, la fe pública supone la existencia de una verdad oficial cuya creencia se impone, en sentido de que no se llega a ella por un proceso espontáneo, sino en virtud del imperativo jurídico o coacción que nos obliga a tener por ciertos determinados hechos o acontecimientos, sin que podamos decidir sobre su objetiva verdad...”* y por tanto, *“la necesidad de carácter jurídico que nos obliga a estimar como auténticos o indiscutibles los hechos o actos sometidos a su amparo, creamos o no en ellos”*.

De ahí que esa capacidad de fe mediante el atestiguamiento no sea viable encargársela a cualquier persona y menos por delegación cuando se trata de un particular, por la repercusión social tanto para el sector privado como para el sector público. La fe pública es una “función pública” cuya propiedad pertenece al Estado, pero que por serle propia puede delegarla ante su imposibilidad de ejercerla directamente y con

⁴ Lafferriere, Augusto Diego. Curso de Derecho Notarial. Argentina 2008. Pag. 216.

idoneidad para todos los casos y hechos sociales. Al delegarla siempre mirará que el delegatario sea persona con formación moral e intelectual, predispuesto a la verdad en relación con la función que se le está delegando o se le delegará. Solamente así se aceptará por quien es el receptor del acto sobre el que le se emite sin más prueba o evidencia alguna que la credibilidad en el emisor de dicho acto.

La fe pública es por tanto de forzosa aceptación como verdad, por mandato de la Ley, pero admite con prueba cierta la refutación, por cuanto aquella fe ostenta una presunción legal de veraz y cierta, dada la autoridad con que ha sido investido el fedatario.

En otras palabras, el fedatario, esto es quien emite el acto revestido de esa función de fe pública, actúa como un agente del Estado respecto del acto que por función le es propia.

Dada esa connotación de verdad y de la aceptación forzosa pública como consecuencia de la confianza que ha recibido, es que se entiende que quien falta a ella comete una conducta delictuosa, es decir punitiva y enmarcada dentro de la falsedad para el castigo respectivo. El reconocimiento de esa confianza pública convierte a ésta en un bien jurídico tutelado por el Estado y de interés público.

Para el caso de la ciencia contable, es de la esencia de la fe pública la prueba o evidencia sobre la cual se soporta o sustenta su emisión, pues siempre se da en función de atestiguamiento o testificación, es decir de testimonio sobre un hecho o acto que debió ejecutar otra persona conforme a requisitos o principios preestablecidos también por el Estado. Significa que el emisor de la **fe pública en materia contable-Contador-**, tuvo directa relación visual sobre el acto o los actos sobre los que produce dicho testimonio, en tanto al receptor le

corresponde la fe, por la autoridad con que ha sido revestido el emisor en razón de su calidad, respeto e idoneidad.

Como lo expone Lafferriere parodiando al tratadista Larraud: *“desde un punto de vista del sujeto activo (para este caso el Contador Público-Revisor Fiscal) se entiende por fe a la seguridad que se da o la afirmación que se hace, acerca de la verdad de algo. Por otra parte, desde el punto de vista del documento, fe es una cualidad que implica cierta manera de calificación de algo”*.

Por la importancia que reviste el tema de la confianza pública como producto de la fe pública, es que dicho autor le asigna como caracteres de la fe pública y que en mi sentir tienen completa aplicación en el modelo contable:

“1. Exactitud: el lado positivo de la fe pública ‘lo narrado es cierto’, pues de lo que afirma del documento no nos podemos desdecir.

2. Integridad: el lado negativo de la fe pública ‘lo no narrado no existe’, salvo el caso del contradocumento.

3. Autonomía: cuando un documento afirma algo sobre un hecho histórico, no se puede volver sobre él para decir que fue distinto a como está relatado. ‘El dictum se sobrepone al factum’, pues el documento adquiere autonomía respecto del hecho histórico”.

Tomando de nuevo a Delagrancia respecto de la fe pública y aplicándola a la ciencia contable en Colombia, se puede afirmar que ésta es la llamada **derivada**, la cual se define como: *“Aquella donde la narración está referida a documentos preexistentes que el fedatario ha tenido a la vista, como en la certificación notarial”*.

Coincide con Lafferreire en los dos caracteres básicos que le identifica: exactitud e integridad y los cuales define así:

1. “**Exactitud.** *La fe pública supone exactitud, que lo narrado por el fedatario resulte fiel al hecho por él presentado.*

Carrica ha sostenido que la exactitud señala la relación verdadera existente entre el instrumento y la realidad, debido a que el primero recoge hechos y sucesos reales y veraces. Hace referencia a la igualdad entre lo dicho y lo actuado e instrumentado, así como asevera su cualidad de exacta fidelidad y adecuación de lo descrito, a lo acaecido. En este aspecto, la fe pública es la garantía de veracidad entre lo sucedido y lo narrado, o entre el hecho y lo relatado (que luego es recogido en un instrumento).

2. **Integridad.** *La fe pública supone la integridad, es decir que lo narrado bajo fe pública se ubique en un tiempo y lugar determinado y se preserve en el tiempo sin alteración en su contenido.*

Es la cualidad que garantiza la permanencia de lo documentado en un estado de completitud. Es la exactitud proyectada hacia el futuro. La integridad hace la completitud e inmutabilidad.

Como Carácter de la fe pública, garantiza su permanencia indemne e irresoluta. Por tanto, los hechos auténticos propios del oficial público o pasados en su presencia, son inmutables y subsisten completos. Tampoco se extinguen ni se alteran por el paso del tiempo”⁵.

Hecho este breve análisis sobre la confianza y la fe pública, nos lleva a entender la amplia normativa que rodea y atañe al cargo de Revisor Fiscal y a la figura de la Revisoría Fiscal,

⁵ [www. Google.com.co/dnotarial.blogspot.com/2008/05/fe-publica](http://www.Google.com.co/dnotarial.blogspot.com/2008/05/fe-publica)

como podemos observar en este resumen normativo de Leyes y Decretos legislativos vigentes que dejo para su análisis, estudio y reflexión, respecto exclusivamente de lo tocante a dicho profesional y su ejercicio, que nos hará pensar si es conveniente una actualización al ejercicio de la revisoría y a las consecuencias o conveniencia que se derivan de tal marco normativo:

Ley 145 de 1960

Decreto 410 de 1971

Decreto 2463 de 1981

Ley 21 de 1982

Ley 79 de 1988

Decreto 624 de 1989

Ley 43 de 1990

Ley 45 de 1990

Decreto 1529 de 1990

Ley 30 de 1992

Ley 42 de 1993

Ley 99 de 1993

Ley 100 de 1993

Decreto 663 de 1993

Decreto 2716 de 1994

Ley 190 de 1995

Ley 222 de 1995

Ley 363 de 1997

Ley 365 de 1997

Ley 454 de 1998

Ley 510 de 1999

Ley 633 de 2000

Ley 675 de 2001

Ley 688 de 2001

Ley 789 de 2002

Ley 795 de 2003

Ley 828 de 2003

Ley 863 de 2003

Ley 964 de 2005

Ley 1116 de 2006

Ley 1258 de 2008

Ley 1314 de 2009

Ley 1429 de 2010

Ley 1474 de 2011

Decreto 19 de 2012

Decreto 1352 de 2013

Ley 1735 de 2014

Decreto 2042 de 2014

Ley 1762 de 2015

Ley 1778 de 2016

Ley 2195 de 2022

Y finalizo este resumen en el cual se hace alguna referencia al revisor fiscal, que como contador público ha sido merecedor de gran confianza, con lo expuesto por la honorable Corte Constitucional en la Sentencia C-645 de 2002 con ponencia del Magistrado y profesor Marco Gerardo Monroy Cabra: *“(...) De lo anteriormente expuesto se concluye que los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado.*

Este nexo, que vincula la actividad de los contadores públicos con la confianza pública, permite establecer que el ejercicio de la contaduría conlleva algunos riesgos

sociales. *La certificación de los estados financieros y de los balances y demás acontecimientos contables de las empresas apareja una gran responsabilidad para los contadores públicos, que, utilizada de manera inadecuada, podría afectar la estabilidad del mercado o disminuir los niveles de confiabilidad y credibilidad de las empresas.*

De otro lado, el reconocimiento de que a una potestad como la conferida a los contadores públicos va unida también una responsabilidad por el riesgo social implica que el ejercicio de esta profesión puede ser regulado por la ley. Ciertamente, tal como lo establece el primer inciso del artículo 26 de la Constitución Política, mientras la ley está facultada para exigir títulos de idoneidad, las autoridades competentes se hallan habilitadas para vigilar e inspeccionar el ejercicio de las profesiones.”.

3 Proyecto de actualización y modernización de la Revisoría Fiscal

Muchas son las críticas que se formulan al ejercicio de la Revisoría Fiscal, cuando se presentan grandes escándalos económicos que todos conocemos. En 1998 se afirmaba que la revisoría fiscal estaba en crisis, por lo cual escribí y señalé que la crisis no era de la figura de la Revisoría Fiscal sino de quienes la ejercían, por desconocimiento de su misión, de su asimilación a la auditoría financiera, del desconocimiento a su marco normativo y lo más triste pero que no debía éticamente afectar su ejercicio la falta de independencia y baja remuneración para muchos de quienes la ejercían.

Ya en 1979 el periódico nacional El Espectador escribía a raíz de escándalos financieros: “Uno de los Órganos más importantes de una sociedad es la Revisoría Fiscal. Equivale

al Contralor en la Nación, en los departamentos y municipios. Cuando ejerce las funciones adecuadamente, el resultado será benéfico a la compañía, a los socios y a terceros. Si ejecuta su cometido en forma negligente, superficial, ligera, deshonesto los daños serán incalculables.

De allí la grave responsabilidad que asume una persona cuando acepta el cargo de Revisor Fiscal. Infortunadamente hay un sin número de estos funcionarios para quienes la función es una “corbata” de la que derivan pingües ganancias por firmar al final de cada mes un balance y testificar unos hechos y cifras que no se han tomado el trabajo de confrontar. Al concluir el ejercicio rendirán un informe de cajón, y misión cumplida. Revisores como estos desacreditan el cargo y la profesión; engañan a quienes confiaron a ellos sus intereses, en la creencia de que se hallaban debidamente y bien protegidos por la diligencia y pericia de un funcionario que cumpliría a cabalidad con una serie de obligaciones lo suficientemente explícitas y serias para garantizarles la veracidad de sus certificaciones.

Los Revisores que cumplen con sus deberes son pocos; de allí que sea necesario aplicar ejemplarizantes sanciones a los que con su ineptitud y negligencia desacreditan el oficio. Esos funcionarios traicionan la Fe pública depositada en ellos por la ley, por quienes los designan, por quienes tratan con el ente jurídico al cual se han comprometido a controlar, y por el propio Estado.

Los controles que está obligado a ejercer un Revisor Fiscal son, además del contable, el jurídico. El control será más eficiente si tiene el carácter de preventivo; si trata de evitar errores o los fraudes; es mejor prevenir unos y otros, que denunciarlos cuando ya se han producido. Ejercer el control

preventivo requiere conocer la organización de la empresa en sus varios aspectos; y para lograr su eficacia es menester enterarse de las aptitudes y calidades de quienes manejan las cuentas, definir claramente sus responsabilidades como sus funciones y tareas; de los sistemas que se emplean en comprobar los gastos y la forma de asentar las operaciones; de cómo se llevan los libros, los archivos, etc.

En el empeño de lograr la eficacia en los controles, conviene establecer variados cruces entre dos o más personas a fin de evitar errores y dificultar los ilícitos; desde luego, tal propósito no se consigue si posteriormente no se verifican esos cruces, que no han de ser ocasionales sino permanentes.

Para obtener el control preventivo se requieren que se asienten las operaciones a medida que se realicen. De allí que las contabilidades atrasadas son campo abonado al delito.

Desde luego, si se quieren evitar los ilícitos en las empresas, lo más importante es seleccionar el personal. La honradez es indispensable en quien maneja fondos y cuentas. Colaboradores inmejorables del hombre honrado son su preparación técnica y la forma ordenada como trabaja. Y aún así, contando con un personal honesto, técnicamente preparado y cuidadoso, no serán ni mucho menos superfluas las medidas de vigilancia que por todos los medios implante el Revisor. El Revisor Fiscal no debe descuidar sus funciones con el pretexto de que las personas bajo su control son viejos servidores de la empresa, y que a través de los años han demostrado su eficiencia y pulcritud. El hombre es honrado hasta el día en que llevado por cualquier circunstancia o tentación, deja de serlo.

Existe un sabio proverbio según el cual no hay ningún medicamento contra el fraude, proverbio que no deben olvidar los Revisores Fiscales en ningún momento.”

Treinta y nueve años después, es decir en el año 2018, este periódico, volvía a referirse a los revisores fiscales en los siguientes términos: “Por lo menos el 15% de las empresas colombianas, de un total de 6.400 compañías encuestadas por la Superintendencia de Sociedades sobre el gobierno corporativo, muestra que no cuenta con un código o manual de ética que las blinde contra la corrupción. Solo el 10% de los revisores fiscales reporta irregularidades en las empresas; es decir el 90% no está cumpliendo con su obligación legal de informar sobre hallazgos de anomalías como por ejemplo casos de soborno o lavados de activos...”

Muy dicientes estas cifras críticas que además son innegables, para no citar cifras recientes donde necesariamente se ven involucrados los revisores fiscales; baste citar por la importancia como ejemplos Estraval S.A., Reficar SAS, el grupo Odebrecht del cual hacían parte Latinvest Colombia SAS y Rutas del Sol SAS; Interbolsa S.A.

Investigaciones que caducan porque el tiempo establecido para que la Junta Central de Contadores falle a favor o en contra es de tan solo tres años de la realización de los hechos que involucran a los investigados.

El cuestionamiento a tanta exigencia normativa para el revisor fiscal es otra queja continua, al igual que la idea de algunos de que se deben aplicar para su ejercicio las Normas Internacionales de Auditoría.

Todo lo expuesto llevó a este Contador Público recién llegado de nuevo al CTCP a proponer en febrero de 2020 al Consejo

conformado además por los colegas Carlos Augusto Molano, Leonardo Varón y Wilmar Franco, la conformación de un comité para examinar y proponer un proyecto de reforma o actualización en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, acorde con los tiempos modernos, las exigencias y necesidades tendientes a resaltar su labor planteando los correctivos que se considerasen necesarios frente a la razón de ser y lo esperado de un Revisor Fiscal, que cumpla en tiempo oportuno y con objetividad las funciones que se consideren debe cumplir; la propuesta fue acogida unánimemente como una necesidad y se me delega la coordinación nacional del mismo. Expuesta al señor Ministro de Comercio de entonces doctor José Manuel Restrepo la idea que se tenía, no sólo la acogió, sino que la consideró necesaria para bien de las empresas, del Estado y la profesión.

De este comité inicial hicieron parte connotados contadores y un abogado de amplio reconocimiento sobre el estudio de la ciencia contable y en ella de la revisoría fiscal. A él se convocó entre otros, a profesionales que también habían participado en el estudio que desde 1994 hasta 1998 inclusive, se hizo por parte del comité convocado por la entonces Superintendente de Sociedades doctora Olga Forero de Silva, el cual culminó con el conocido proyecto de **Ley sobre Revisoría Fiscal**, que finalmente fue presentado al Congreso por el Representante a la Cámara contador público doctor Óscar Darío Pérez Pineda, proyecto que pesar de la amplia defensa realizada en su momento, terminó siendo archivado en el Senado. Entre los participantes al comité estaban los Doctores Hernando Bermúdez Gómez, Jaime Alberto Hernández, Héctor Jaime Correa, Oscar Horacio Torres, Rafael Franco, el representante del Instituto Nacional de Contadores Públicos en cabeza del Contador Hugo Ospina (q.e.p.d), el representante del Colegio

de Contadores Públicos de Colombia en cabeza de la contadora Flor Stella Quiroga, así como quien les habla. Se inicia el análisis el 28 del mismo mes bajo la presidencia del doctor Bermúdez, pero luego de algunas sesiones miembros del comité deciden retirarse.

Ante tal situación el Consejero Carlos Augusto Molano reconocido demócrata, propone al Consejo y se aprueba por unanimidad de los consejeros, que se invitara a participar a todos los contadores de Colombia, mediante la conformación de comités departamentales, para que con completa independencia y autonomía hicieran el análisis y propusieran un documento final al Consejo. Muestran interés en la convocatoria contadores de los diferentes departamentos conformándose 30 comités, que luego de su instalación y por sugerencia de algunos se constituyen, para facilitar el proceso, en cinco regiones de las cuales hacen parte los respectivos departamentos, así: región caribe, región oriental, región suroccidental, región central y región del eje cafetero y Antioquia. A su vez por conveniencia de agilidad y estudio, se conforma un comité nacional con los presidentes o voceros designados por las regiones, el cual fue presidido por el abogado y exsuperintendente de Sociedades doctor Francisco Reyes Villamizar por invitación especial que se le hiciera y la colaboración en la secretaría técnica de la contadora pública Mónica Patricia Alonso. Fueron invitados por el Consejo a dicho comité un representante designado por los gremios empresariales a nivel nacional y los delegados de los Organismos de Inspección Vigilancia y Control, quienes asistían cuando lo consideraban pertinente.

Es necesario dejar constancia que los consejeros como todo el equipo profesional de apoyo del Consejo Técnico asistíamos como invitados al comité nacional.

Igualmente, por la importancia del tema, el comité intergubernamental conformado por los Ministerios de Hacienda, Comercio y Deportes, definieron que se constituyera un comité intersectorial de los organismos de Supervisión y reguladores para que estudiaran las propuestas que considerasen conveniente, el cual se constituyó bajo la coordinación de la Superintendencia de Sociedades en cabeza del doctor Mauricio Español León, las diez superintendencias y la DIAN.

Luego de la ardua labor desarrollada, como consta en las actas de los comités, el nacional hace entrega formal del documento final aprobado, en acto solemne realizado el 3 de julio del año en curso en las instalaciones de la Universidad Central de Bogotá al Consejo Técnico de la Contaduría para su análisis y conformación del anteproyecto de Ley que se espera entregar al Ministerio de Comercio Industria y Turismo, como al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el propósito de ser llevado por el Gobierno al Congreso. El documento recibido contiene como propuesta 15 artículos que condensan las conclusiones del estudio, relacionados con los siguientes temas acordados previamente por el comité nacional, así:

Definición

Funciones de la Revisoría fiscal

Facultades del Revisor Fiscal

Derechos del Revisor Fiscal

Deberes del Revisor Fiscal

Informes del Revisor Fiscal

Obligados a nombrar Revisor Fiscal

Elección y período del Revisor Fiscal

Calidades del Revisor Fiscal

Reserva y confidencialidad

Conflictos de interés

Inhabilidades para el ejercicio del cargo

Incompatibilidades con otros cargos

Prohibiciones en el ejercicio del cargo de Revisor Fiscal

Prohibiciones especiales en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

El documento anterior fue publicado desde el 6 de julio en la página del CTCP para invitar a recibir comentarios sobre el mismo que lo enriquecieran, hasta el 31 de agosto. Plazo que se amplió hasta el 15 de septiembre de 2022 por solicitud de Contadores y algunos gremios. Dentro del espíritu participativo que mantiene el Consejo se accedió, habiéndose recibido en total tan solo 68 comentarios. Actualmente se está en el proceso de consolidación de los comentarios, para adelantar el estudio final por parte del Consejo Técnico el cual culminará con la propuesta final y que se espera entregar en el mes de noviembre del año en curso a los Ministerios.

Dicho estudio será enriquecido con el aporte del documento entregado por los Organismos de Inspección, Vigilancia y Control el cual se condensa en los proyectos de reforma individual a cada uno de los artículos hoy vigentes del Código de Comercio; esto es, desde el artículo 203 hasta el artículo 217.

Somos conscientes que en estos análisis nos anima buscar lo mejor dentro de un equilibrio para la profesión, las empresas y el Estado, donde brille la voluntad de acción de quienes han puesto todo el empeño para lograr el resultado de los documentos que servirán de base al anteproyecto, donde se

mantenga la confianza y la fe pública en esta figura que como lo han manifestado los empresarios y las autoridades es importante para el país. Así se reflejó además en una encuesta realizada por el Comité femenino constituido exclusivamente por contadoras públicas que busca aportar y enaltecer como merece, la realización de la actividad de la Revisoría Fiscal. Comité presidido por la colega Ana Mercedes Garzón.

En el Consejo tenemos claro que, si la profesión en un ejemplo de unidad, conscientes todos los contadores de la importancia en defender la soberanía nacional por cuanto la revisoría fiscal es una institución propia del país, como ya la expresé, y en forma responsable muestra sin egoísmos que la patria, la sociedad y la profesión están por encima de intereses individuales, defiende el proyecto de reforma y actualización de la Revisoría Fiscal, habrá el éxito buscado y logrado por la profesión, sin desconocer que tal vez se presenten dificultades por posiciones individuales o de grupo, pero que parodiando al filósofo de la política Nicolás Maquiavelo, también somos conscientes que:

“NADA ES MÁS DIFÍCIL DE EMPRENDER, MÁS DURO DE DIRIGIR, NI MÁS INCIERTO EN SU ÉXITO QUE TOMAR LA INICIATIVA EN LA INTRODUCCIÓN DE UN NUEVO ORDEN EN LAS COSAS.”

Muchas gracias.

Armenia 29 de septiembre de 2022