

Revisoría fiscal y control fiscal como formas de control estatal en Colombia¹

Wendell Archibold Barrios²

RESUMEN

El fenómeno de la corrupción es un flagelo que ha afectado a las estructuras democráticas de los estados. En consecuencia, estos han adoptado medidas de carácter constitucional orientadas a mitigar sus efectos. El control fiscal emerge como el eslabón de mayor relevancia en la cadena de custodia de los recursos pertenecientes al Estado. El objetivo del presente artículo es analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, en virtud de lo establecido en la Constitución Política de Colombia, el Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y la Ley 42 de 1993. Con esta finalidad, se empleó un diseño de investigación no experimental de carácter bibliográfico de enfoque cualitativo y con un tipo de estudio descriptivo. El método de investigación utilizado es inductivo mediante el análisis documental de 47 informes de auditorías realizadas a empresas estatales del orden nacional y territorial y 47 informes emitidos por los revisores fiscales de empresas que manejan recursos del Estado. Se encontró que las tareas de control fiscal ejercidas por los funcionarios de las contralorías y las funciones ejecutadas por los revisores fiscales de las organizaciones que gestionan recursos del Estado son mutuamente excluyentes; por tanto, la revisoría fiscal no ha ejercido influencia positiva en pro de un control fiscal más eficiente, y consecuentemente no consigue mitigar significativamente el detrimento del patrimonio público y el deterioro de las instituciones estatales causado por la corrupción. Como conclusión, se destaca el hecho de que el contador público que actúa como revisor fiscal, es sin duda un funcionario que desarrolla funciones públicas; por este motivo es conveniente que en las entidades en donde concurren estas dos clases de control estatal establezcan estrategias de manejo de información y aplicación de procedimientos, con el objeto de que las contralorías utilicen el informe emitido por el revisor fiscal como fuente de información primaria.

Palabras clave: Control fiscal, revisoría fiscal, empresas estatales, contralorías

JEL: D73, L32

STATUTORY FINANCIAL AND FISCAL CONTROL AS FORMS OF STATE CONTROL IN COLOMBIA

1 Este artículo es producto de la investigación denominada "Aproximación teórico-instrumental de la institución de la revisoría fiscal y la función pública del control fiscal en el contexto de las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado" financiada por la Universidad de la Costa CUC a través de su Vicerrectoría de Investigación. Recibido el 14 de enero de 2013 y aprobado el 17 de junio de 2013.

2 Contador Público, especialista en gestión tributaria, aduanera y cambiaria, magister (c) en Administración e Innovación de la Universidad Simón Bolívar, docente investigador de la Universidad de la Costa CUC, integrante del grupo GICADE de la misma institución. warchibo1@cuc.edu.co

ABSTRACT

The phenomenon of corruption is a scourge that has affected the democratic structures of different states. Consequently, they have adopted control schemes to mitigate the devastating effects of this social phenomenon. Fiscal control emerges as the most important link in the chain of custody of the State resources. The aim of this paper is to analyze the influence of statutory auditing in the exercise of state fiscal control in Colombia, under the provisions of the Constitution of Colombia, the Commercial Code (Act 410 of 1971) and Law 42 of 1993. A non-experimental research was applied using a qualitative and bibliographic approach. The method was inductive and consisted in the documentary analysis of 47 auditing reports conducted in state enterprises (national and provincial) and 47 reports issued by auditors of companies that manage public resources. It was found that the fiscal control exercised by public officials and the functions performed by auditors of organizations that manage state resources are incompatible, so auditing has not exerted positive influence in a more efficient fiscal control, and consequently it has failed to ostensibly alleviate corruption. For this reason it is desirable that institutions where these two kinds of state control concur, strategies should be established in terms of sharing information and procedures and especially to use the findings of public auditors as relevant information in order to further the control upon public resources.

Keywords: fiscal control, statutory audit, state enterprises, comptrollers.

1. INTRODUCCIÓN

Los elementos que motivaron la estructuración de la revisoría fiscal como mecanismo de control del patrimonio público, se establecieron en las dinámicas presentadas por las organizaciones de capital que dieron origen a la debacle económica de la década de los años treinta del siglo XX. Esta institución de control público responde a la intersección entre el modelo de control latino, el modelo de control anglosajón y al modelo de control de fiscalización, en razón a que debe ser garante tanto de los bienes pertenecientes al Estado, como de los intereses de los operadores privados en la economía nacional. De igual forma, debe propender por que las actuaciones de las empresas privadas que desarrollan sus actividades en la economía colombiana se hagan bajo las disposiciones legales y constitucionales. Por otra parte, la revisoría fiscal se constituye por extensión legal en un excelente instrumento aplicable a las empresas que manejan recursos pertenecientes al Estado, transformándose en una herramienta de vital importancia en el ejercicio del control fiscal.

De esta manera se puede decir que la revisoría fiscal en el contexto colombiano, se constituye en una institución que bajo las herramientas e instrumentos característicos de las ciencias contables y en especial de la auditoría, ejerce control integral sobre las organizaciones que por disposición legal o estatutaria están obligadas a contar con este organismo (Calle, Moreno, & Restrepo, 2005).

El modelo actual de revisoría fiscal presenta importantes debilidades en lo que respecta a su aplicación en las empresas estatales, puesto que en su origen responde a una iniciativa estatal para fiscalizar la actividad económica privada y de esta forma proteger el interés económico público; no obstante, las características de las funciones que le son propias a la revisoría fiscal permiten ubicarla como un mecanismo de control de doble vía orientada hacia el sector público y el

privado. Esta situación es óbice para que la revisoría fiscal sea una protagonista eficaz en la defensa del patrimonio público y en la lucha contra la corrupción en las empresas de capital estatal.

No obstante, el mayor desarrollo de la revisoría fiscal ha sido en el 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 igualmente efectiva en el sector estatal, a tal 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 empresas industriales y comerciales del Estado.

Por su parte, el control fiscal es una función pública ejercida por la Contraloría General de la República en el orden nacional y sus equivalentes en el orden territorial, aplicada en todas las entidades y particulares que recaudan y ejecutan recursos pertenecientes al patrimonio del Estado, con el objetivo primordial de detectar posibles actos de corrupción e ilegalidad.

La revisoría fiscal y la función pública del control fiscal como mecanismos de control estatal se hacen en las empresas estatales sin un adarme de coordinación de entre ellas, a pesar de su importancia en la lucha contra la corrupción. Estas actividades se fundan en los artículos 267 y 272 de la Constitución Política Colombiana, la Ley 42 de 1993, el artículo 203 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y la Ley 43 de 1990; estas normas señalan las entidades obligadas a tener revisor fiscal.

En este sentido, el objetivo del presente artículo es analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, utilizando como fuente de información 47 informes de auditoría ejecutadas por las contralorías como entes encargados de ejercer el control fiscal en Colombia, y 47 informes compuestos por reportes, instrucciones y dictámenes emitidos por el revisor fiscal de empresas de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado pertenecientes a la región Caribe en los periodos 2006, 2007, 2008 y 2009.

2. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

El Estado es definido como la conjunción de los órganos del poder público organizados jurídica y políticamente con el objetivo primordial de preservar, defender y consolidar intereses que se ahondan más allá de las necesidades políticas y económicas de la nación (Grissoni y Magiori, 1974. Citado en Noguera, 2001). Ello ha comportado la necesidad de establecer mecanismos e instrumentos de control sobre los bienes pertenecientes al erario público y que son administrados tanto por entes pertenecientes a él como por particulares que administran dichos recursos de naturaleza pública; esto con el objetivo de enfrentar los diferentes actos de corrupción inherentes a las operaciones tanto del sector público como en el sector privado.

Naranjo (2007) afirma que el control eficiente de los bienes públicos ha sido objeto de constante discusión a través de la historia del país desde la época de la Colonia, allí el Estado español en ocasión a la administración de los caudales públicos, constituyó diversos tribunales de cuentas. Esta situación fue transmitida a la República, dando como resultado un sin número de reformas constitucionales relacionadas con la organización y la función de las instituciones encargadas del control de los recursos del erario público. Esto sentó las bases para la constitución de las diferentes entidades que a través de la historia del país se han encargado de salvaguardar el patrimonio público y que se instituyeron como cortes y tribunales de cuentas, contadurías mayores y actualmente las contralorías de primer, segundo y tercer orden.

En lo concerniente al sector privado, la necesidad de contar con un órgano de control y fiscalización de las actividades realizadas por las diferentes sociedades que operan en el sistema económico nacional, nace del deficiente manejo que se le estaba dando a la información de índole financiero por parte de las sociedades que cotizaban en bolsa hacia el año 1931 (Pérez, Rodríguez & Bermudez, 2010). Dentro de este marco, surgió la revisoría fiscal, figura creada por el Estado colombiano como una institución de naturaleza pública con el objeto de fiscalizar las operaciones de los entes económicos, delegándole funciones que le son propias.

2.1. El control fiscal en el Estado colombiano.

En Colombia coexisten dos entes de especial relevancia en el establecimiento de las garantías constitucionales necesarias dirigidas a asegurar y estabilizar el ejercicio del poder público. En primera instancia se encuentra el Ministerio Público, institución a la cual le corresponde la observancia de las actuaciones de los servidores públicos y el uso que estos hagan de los recursos pertenecientes al erario público. Por otra parte, se encuentra el control fiscal, definido por Restrepo (2007) de la siguiente manera:

El control fiscal es aquel que 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. (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 de control existentes, son los llamados a salvaguardar los bienes y recursos de naturaleza financiera que constituyen el patrimonio público.

Con la promulgación de la Constitución Política de 1991 Colombia pasó a ser un Estado social de derecho, en miras a atender las diferentes necesidades de la sociedad nacional con un alto grado de eficiencia; esta situación implicó para el Estado colombiano en primera instancia, realizar acciones tendientes a movilizar los recursos financieros necesarios en atención a suplir las necesidades básicas de la Nación y al mismo tiempo, establecer mecanismos de control sobre la administración pública con el objeto de velar por tal cumplimiento.

Inmerso en esos mecanismos de acción controladora sobre el empleo de los recursos económicos derivados de los planes de desarrollo, se encuentra el control fiscal como mecanismo o instrumento orientado a la protección de los recursos económicos de carácter público a través de la fiscalización.

De acuerdo a Ochoa y Charris (2003) en el territorio nacional el sistema de control fiscal se orienta en primera instancia a vigilar a los funcionarios ejecutores con el objetivo de proteger los recursos públicos pertenecientes al Estado a través de particulares. En segunda instancia, el control fiscal va direccionado a la vigilancia de las operaciones ejecutadas por los funcionarios públicos, en ocasión a establecer si se ajustan a lo descrito en las disposiciones legales y constitucionales.

La función de control fiscal es efectuada en primera instancia por funcionarios internos en cada una de las entidades responsables de la gestión fiscal, utilizando como herramienta e instrumento para su ejecución el control interno. Este tipo de control puede ser ejecutado con antelación a la generación del ingreso o a la ejecución del gasto, o en su defecto puede ser desarrollado posteriormente si su objetivo es la determinación del nivel de cumplimiento de la operación con

respecto a las disposiciones legales y constitucionales; por otro lado, puede presentarse la situación de que la actividad de control conlleve a una verificación de activos.

El otro proceso inherente al sistema de control fiscal es el que se realiza por parte de un organismo independiente al ente; este se efectúa posteriormente a la ejecución de las operaciones realizadas por los funcionarios con el objeto de establecer mecanismos de vigilancia. Mediante la promulgación de la Ley 42 de 1993 se le encomendó a la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial, la vigilancia de la administración de los fondos y recursos del Estado por parte de los funcionarios o particulares que manejen bienes pertenecientes al patrimonio público.

Teniendo en cuenta que la vigilancia de la gestión fiscal implica controles de naturaleza financiera, de gestión y de resultados (Constituyente, 1991), se hace necesario que la Contraloría General de la República y sus equivalentes en el orden territorial, establezcan herramientas e instrumentos orientados a cumplir con estas disposiciones constitucionales.

Dentro de esas herramientas se encuentra la contabilidad, entendida esta como un instrumento con el cual se construye un puente entre los funcionarios que toman decisiones con las actividades y hechos de naturaleza financiera y no financiera realizados por la institución, con el objeto de medir los efectos que para la organización y para el Estado, significaron dichas actuaciones (Bettner, Haka, Meigs & Willians, 2000).

En lo concerniente al Estado la contabilidad apunta hacia dos horizontes definidos claramente, en primera instancia, por medio de ella se puede comprobar si los funcionarios encargados de gestionar los fondos públicos en términos de recaudación y desembolso, se han ceñido a las disposiciones legales y constitucionales. Finalmente, la contabilidad para el Estado colombiano significa una fuente constante de información de naturaleza financiera y no financiera, con la cual puede administrar eficientemente a las instituciones encargadas de manejar recursos pertenecientes al patrimonio público.

Para Colmenares (2009) la contabilidad se presenta en el entorno social actual como un sistema de gestión que va acorde con las dinámicas de las organizaciones; en lo concerniente al sector público, el autor asevera que ésta se constituye en un instrumento de vital importancia para el ejercicio del control, permitiendo de esta manera un adecuado proceso de gestión financiera, económica y social de las instituciones pertenecientes al Estado colombiano.

En este punto, toma especial relevancia la revisoría fiscal como herramienta estratégica en el contexto de las instituciones públicas en razón a que un profesional de las ciencias contables en pleno desarrollo de funciones públicas y bajo la figura de la fe pública, puede emitir dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes luego de haber realizado un minucioso proceso de fiscalización, en donde se puede establecer si el funcionario o la institución hizo un correcto, transparente y eficiente uso de los recursos pertenecientes al Estado colombiano.

2.2. Revisoría fiscal como mecanismo de fiscalización en la sociedad colombiana

Para Keynes (1936) el Estado debe intervenir los sistemas económicos con el objetivo primordial de garantizar el crecimiento y evitar las crisis en cuanto a la producción, el ahorro y el empleo y propender por la solidez del sistema financiero. Además de esto, para la escuela keynesiana, el Estado debe asegurar el bienestar de los ciudadanos y propender por que los entes económicos pertenecientes a él permanezcan en el tiempo.

En Colombia esta intervención se hizo efectiva con la promulgación de la Ley 58 de 1931, con la cual el estado colombiano estructuró las bases para la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónimas que abrió camino a la aparición de la revisoría fiscal como institución de fiscalización del sector privado y público; los motivos que llevaron a la expedición de esa ley fueron la debacle mundial ocasionada por las especulaciones realizadas por las organizaciones de capital anónimo que cotizaban en las bolsas de valores.

La revisoría fiscal es una institución surgida de la intersección del modelo de control latino, el modelo de control anglosajón y el modelo de control de fiscalización. Las características del modelo de control latino son visibles en la delegación que el Estado hace de funciones como inspecciones y evaluaciones, que bajo la figura de la fe pública, deben velar por la protección de los recursos públicos. Por otra parte, la revisoría fiscal se presenta como un mecanismo de administración y control que se enfoca en la razonabilidad de los estados financieros; en este caso la revisoría fiscal nace como una institución de inspección que genera atestaciones mediante el uso de herramientas estadísticas, siendo una de las características principales del modelo de control anglosajón. En miras a establecer controles preventivos y correctivos, la revisoría fiscal en pleno uso del modelo de fiscalización propende por que las actuaciones del ente económico se planteen bajo el marco normativo vigente en el sistema económico en el cual la organización realiza sus actividades (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008).

Para Castillo (2008) la importancia de la revisoría fiscal está demarcada por las funciones que esta ejecuta en las instituciones que por ministerio de la ley o por acuerdo estatutario requieren de tal cargo, en razón a que realiza un proceso de inspección y vigilancia sobre las organizaciones en donde existe, brinda seguridad razonable del cumplimiento por parte de la institución de las disposiciones legales y estatutarias, y propende por una adecuada conservación del patrimonio social y asegura la fidelidad de los estados financieros emitidos por la institución o sociedad mercantil.

Mejía (2005) especifica que las organizaciones independientemente a su tamaño, objeto social y al origen de su capital, deben ejecutar constantemente un proceso sistemático de inspección integral con el cual se puedan establecer controles orientados a mitigar la exposición de la institución a los diferentes riesgos propios del sistema y se verifique el cumplimiento de las disposiciones legales.

Dentro de este marco, surge la revisoría fiscal como una institución dotada de facultades legales que mediante el uso de herramientas características de la auditoría y las ciencias contables, propende por el correcto funcionamiento de las instituciones privadas y públicas en las cuales han sido designados, constituyéndose en garantes del manejo de los recursos sociales; no obstante, al momento de definir este órgano técnico científico de naturaleza legal, han existido gran cantidad de autores que han intentado describir sus características, sin embargo, todos apuntan a un mismo horizonte, vigilar por la salvaguarda de los recursos sociales.

En primera instancia, Machado y López (2006) abordan la revisoría fiscal de la siguiente manera:

La revisoría fiscal es una institución que nace como respuesta a una necesidad social, proporciona confianza pública, fiscaliza al ente económico y da fe pública de que los controles minimizan los riesgos, la organización cumple con la normativa y los estados contables cumplen con la normatividad. (p.19)

Lo indicado por los autores anteriores implica que la revisoría fiscal goza de gran investidura por parte del estado colombiano, lo que requiere de los más especializados niveles técnicos concep-

tuales, en razón a que los funcionarios que adquieren la calidad de revisores fiscales se ubican en un plano superior en los niveles jerárquicos de las diferentes instituciones, motivo por el cual se encuentran facultados para realizar sus funciones de fiscalización sin ninguna restricción.

Para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008) la revisoría fiscal se constituye como una institución de carácter profesional que se origina por ministerio de la ley, que ejercida bajo la responsabilidad de los profesionales de las ciencias contables con sujeción a las disposiciones legales que le son características, le corresponde fiscalizar a las instituciones que por ley o por estatuto deben contar con tal cargo, dando fe pública de que las operaciones realizadas por ellas en el transcurso del periodo operacional, se ajustan a la legalidad.

De acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores, y a lo expresado por Peña (2011), el Estado y la sociedad le reconocen la importancia, la credibilidad y la confianza a la institución de la revisoría fiscal como organismo de fiscalización cuando ésta es ejercida en entidades públicas como la empresas sociales del Estado, sociedades de economía mixta y en las empresas industriales y comerciales del Estado, en razón a que éste órgano fiscaliza de manera perceptiva, ejecutando sus funciones sobre causas reales y potenciales para actuar oportunamente en la defensa del patrimonio social, económico y moral tanto del ente en el cual ejecuta sus funciones de control de fiscalización, como del Estado.

De igual forma, a raíz de que la revisoría fiscal es ejecutada simultáneamente al cumplimiento de las actividades de la institución cuya fiscalización le fue encomendada y que su actuar se basa en el control constante y en la fe pública, esta institución se encuentra facultada para que mediante la emisión de dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes dé cuenta de los posibles fraudes e irregularidades que pudieran estar cometiéndose en el ente económico, garantizando de esta forma el buen manejo de los recursos y bienes, tanto de naturaleza pública como de índole privada (Peña J. , 2011).

El objetivo de la ciencia contable se tipifica en el establecimiento de modelos sobre los cuales se puede verificar la eficacia y eficiencia de los procesos ejecutados por las organizaciones tanto en el sector privado como en el sector público. En este sentido, se entiende la constante necesidad de los agentes del sistema económico colombiano de contar con procesos fiscalizadores orientados a inspeccionar integralmente los mecanismos de gestión allí inmersos, con el objetivo primordial de asegurar el logro de los estándares propuestos.

Esos procesos fiscalizadores tendientes a salvaguardar los recursos de naturaleza pública o privada se resumen en la revisoría fiscal, constituyéndose en un organismo mediador entre el Estado y los agentes económicos colombianos, que mediante la figura de la fe pública se transforma en garante de la legalidad de los actos administrativos y contables, transformándose en un instrumento de control que influye en las decisiones de los entes privados y públicos.

3. METODOLOGÍA

Balestrini (2003) considera el marco metodológico como un conjunto de pasos lógicos y sistematizados orientados a analizar y resolver el problema planteado; en este sentido, se procederá a desarrollar los aspectos metodológicos que permitirán analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Tomando como referencia lo expresado por Hurtado y Toro (2007) y dado el objetivo a alcanzar, en el presente apartado se explicará el enfoque y el alcance del artículo, el método y el diseño de investigación, las fuentes y técnicas utilizadas para analizar la información.

Los diferentes paradigmas manejados por el ser humano en el camino al conocimiento, quedaron resumidos desde la segunda mitad del siglo XX en dos enfoques básicos: por un lado se encuentra el enfoque cuantitativo, caracterizado por utilizar técnicas de recolección y análisis de datos en la cual se recurre a la medición numérica, el conteo y las herramientas estadísticas con el objeto de contestar las preguntas formuladas y los objetivos planteados. Por otro lado, se halla el enfoque cualitativo, caracterizado por utilizar técnicas de recolección de datos como la observación, las descripciones y el análisis de situaciones (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2003).

De acuerdo a lo antes dicho, el enfoque utilizado es el cuantitativo, en razón a que se realizó un análisis documental sobre 47 informes de auditoría ejecutadas por las contralorías a las empresas de economía mixta y a las instituciones industriales y comerciales del Estado. Igualmente se efectuó un análisis documental a 47 informes de los revisores fiscales de las anteriores organizaciones, con el objeto de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Una vez definido el enfoque que caracteriza la investigación y considerando el problema planteado, los objetivos propuestos y las estrategias utilizadas, es conveniente definir el alcance que presenta el estudio, en ocasión a que se cumplan los propósitos trazados. Dentro de este marco, Hernández et al., (2003) consideran que los estudios se pueden clasificar en exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos; por otra parte, definir el alcance que presenta el estudio investigativo, toma especial relevancia debido a que de él va a depender todas aquellas estrategias que se tomen en el diseño del trabajo de investigación en torno al tipo y a la forma de recolectar la información necesaria para darle solución a la problemática planteada.

Con el objetivo fundamental de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia, se tomó como referencia un alcance descriptivo, que según Rodríguez (2005) "Comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual, composición o procesos de los fenómenos" (p.24).

Así mismo, se utilizó el método inductivo definido por Bernal (2006) "como un método de razonamiento para obtener conclusiones que parten de hechos particulares aceptados como válidos, para llegar a conclusiones, cuya aplicación sea de carácter general" (p.56).

De acuerdo a Palella y Martins (2004) en el desarrollo de un estudio, el investigador debe establecer las estrategias necesarias con el propósito de darle cumplimiento a los objetivos planteados y resolver la problemática planteada; estos aspectos se especifican en el diseño de la investigación.

Para Hernández et al. (2003) el diseño señala al investigador las acciones que debe ejecutar para alcanzar los objetivos y responder los interrogantes planteados; de acuerdo a los autores referenciados, los diseños que pueden ser tomados por los sujetos que realizan una investigación se clasifican en experimentales y no experimentales.

El diseño utilizado en el desarrollo del presente trabajo investigativo fue no experimental, en razón a que se analizaron las variables y fenómenos objeto de estudio de acuerdo a lo que ocurrió en su contexto natural sin ser manipuladas deliberadamente por el sujeto que realiza la investigación (Hernández et al, 2003).

De acuerdo a lo expresado por Sabino (2003), el diseño utilizado para darle cumplimiento al objetivo plasmado en el presente trabajo investigativo presenta un carácter bibliográfico, en razón a que se enfocó en el análisis documental de 47 informes de auditorías ejecutadas por las

contralorías a instituciones que gestionan recursos del Estado, de igual manera se efectuó un análisis documental a los 47 informes emitidos por revisores fiscales pertenecientes a empresas industriales y comerciales del Estado y de economía mixta, con el objetivo de analizar la influencia de la revisoría fiscal en el ejercicio del control fiscal estatal en Colombia.

Con el propósito de darle cumplimiento a lo establecido por el investigador en los objetivos plasmados, se deben recurrir a las fuentes de información; para Torres y Paz (2006) estas constituyen los medios con los cuales se satisfacen las necesidades exhibidas en una situación problemática, para luego ser utilizada en ocasión al cumplimiento de los propósitos establecidos en la investigación.

Se pueden distinguir en el desarrollo de un trabajo de investigación en primera instancia como fuentes de información las primarias, cuyos datos provienen interactuando directamente con la población objeto de estudio a través del uso de técnicas de naturaleza cuantitativa y cualitativa; por otro lado, se distinguen como fuentes secundarias las que provienen de datos pre elaborados (Torres & Paz, 2006).

De acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior, las fuentes utilizadas para el desarrollo del presente trabajo de investigación fueron de carácter secundario, las cuales se encuentran estructuradas de la siguiente manera:

- 47 informes de auditorías ejecutadas por parte de las contralorías a las empresas de economía mixta y empresas industriales y comerciales del Estado.
- 47 informes de revisorías fiscales compuestos por recomendaciones, instrucciones y dictámenes.

Con el objeto de categorizar e interpretar los datos de los informes definidos anteriormente y llegar a las conclusiones finales, se utilizó la técnica del análisis documental, definida por Peña y Pirela (2007) como un proceso característico de los seres humanos, mediante el cual se sistematiza el conocimiento implícito en los documentos, a través del análisis y la síntesis de los datos plasmados en la fuente informativa.

4. RESULTADOS.

El presente acápite describe los resultados obtenidos luego de haber efectuado el análisis documental a los 47 informes de auditoría ejecutadas por parte de las contralorías a las empresas de economía mixta y a las organizaciones industriales y comerciales del Estado, y a los 47 informes elaborados por los revisores fiscales de dichas instituciones. A continuación se presentan las deducciones a las cuales se llegaron:

En primera instancia, aunque el control fiscal ejercido por parte de la Contraloría General de la República y la revisoría fiscal en cabeza del contador público se aplicaron paralelamente en las empresas industriales y comerciales del Estado y en las empresas de economía mixta, se observaron diferencias marcadas en la forma en cómo cada institución estructuró su opinión a través de los informes acerca del cumplimiento de las disposiciones legales por parte de cada entidad analizada. En otros términos, sólo se encontraron coincidencias equivalentes al 11%, entre las opiniones expresadas por los auditores pertenecientes a las distintas contralorías y las propias expresadas por los respectivos revisores fiscales a través de los dictámenes, lo que evidencia la ausencia de congruencias entre ambas formas de ejercer control estatal. (Ver tabla No.1)

Tabla No. 1. Coincidencias entre informes

Tipo de opinión	CGR		Total CGR	Revisor Fiscal		Total RF	Coincidencias	Porcentaje
	SEM	EICE		SEM	EICE			
Limpia	2	1	3	24	23	45	3	6,4%
Con salvedades	17	19	36	0	0	2	2	4,3%
Abstención	2	4	6	0	0	0	0	0,0%
Negativa	1	1	2	0	0	0	0	0,0%
	22	25	47	24	23	47		11%

Fuente: Elaboración propia con base a los informes analizados

Esta marcada diferencia en cuanto a la opinión emitida por ambas entidades de control en las organizaciones que gestionan recursos pertenecientes al Estado, es originada en primera instancia por las disposiciones legales que rigen las técnicas de intervención utilizadas por la contraloría en representación del control fiscal y por el revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Por un lado, las instituciones de control fiscal deben ceñirse por lo que dictan las Normas de Auditoría Gubernamentales Colombianas expedidas por la Contraloría General de la República a través de sus disposiciones internas que dan cumplimiento al artículo 267 de la Constitución Política de Colombia. Por otra parte, la revisoría fiscal como institución de control creada al tenor de la ley mercantil, sólo cuenta con las funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio.

Lo anterior cobra relevancia, si se considera que el análisis efectuado también permitió establecer que en la actualidad, el ejercicio del control de fiscalización ejercido por los revisores fiscales, concurre con la ejecución del control fiscal desarrollado por la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial en organizaciones cuyo capital es mixto o en aquellas sociedades públicas que el Estado ha delegado funciones de control al revisor fiscal a través de la ley. Ello da como resultado, en la mayoría de los casos, la emisión de informes por parte de las contralorías, y de dictámenes, reportes e instrucciones por parte de los revisores fiscales como parte de sus funciones, con notables diferencias en cuanto a la opinión pronunciada.

En primera instancia, la actividad de control fiscal basa la metodología de su trabajo en la Ley 42 de 1993, la cual dispone que en Colombia solo podrán existir cinco modalidades con las cuales el Estado podrá vigilar la gestión de los recursos pertenecientes al patrimonio público. Por un lado, el control financiero orientado al establecimiento de la razonabilidad de los estados financieros de las entidades que manejan recursos pertenecientes al Estado, tomando como referencia el régimen de contabilidad pública; este tipo de control es ejercido por la Contraloría General de la República y sus equivalentes a nivel territorial con fundamento a las Normas de Auditoría Gubernamentales. El otro tipo de control, mencionado en la Ley 42 de 1993, es el de legalidad, el cual se encuentra direccionado a comprobar si las operaciones ejecutadas por parte de las entidades que gestionan los recursos públicos están acorde a lo que se dispone en las leyes que rigen tanto a las instituciones cuyo capital es público, como de aquellas en la cual convergen el capital privado con los recursos del Estado.

Incluido en las modalidades de control que pueden ser utilizadas por las contralorías en ejercicio de sus funciones se encuentra el control de gestión, el cual se orienta a la determinación de la eficiencia con la cual la entidad ha utilizado los recursos públicos, a través de los procesos que ha diseñado en ocasión a la generación de beneficios económicos. Por otro lado, para el Estado es de gran relevancia que las instituciones encargadas de administrar recursos pertenecientes

al erario público, se ciñan a lo establecido en los programas desarrollados por parte del Estado. Una herramienta para determinar el cumplimiento de estos estándares y del logro de los objetivos institucionales se constituye en el control de resultados. Finalmente, los modelos de control de las contralorías culminan con la revisión de cuentas, el cual va dirigido a los documentos internos y externos que soportan las operaciones que ejecuta la organización.

Lo descrito en los párrafos precedentes permite aseverar que el control fiscal es un proceso o procedimiento con el cual se ejecuta una auditoría integral de la organización que maneja recursos del Estado, en razón a que debe evaluarse al ente objeto de revisión desde una perspectiva financiera, legal y de gestión.

En lo concerniente a las metodologías utilizadas por la revisoría fiscal emanadas del Código de Comercio y a las diferentes normatividades emitidas por los organismos de vigilancia y control, se puede observar que el revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones realiza un tipo de auditoría integral que se asemeja a la ejecutada por parte de las contralorías cuando realizan labores típicas de control fiscal. No obstante, al estar influenciada por el modelo de fiscalización propende porque todos los procesos que integran al ente económico se ejecuten de acuerdo a lo establecido por los estatutos y por las disposiciones legales desde el momento en que se inician; situación que dista de lo que ejecuta la auditoría en el interior de las organizaciones.

En lo concerniente a las funciones ejercidas por el revisor fiscal definidas en el Código de Comercio y de las establecidas por la Ley 42 de 1993 en lo referente al control fiscal, se encuentran importantes distancias en razón a que la revisoría fiscal es una institución desarrollada por contadores públicos orientada a la salvaguarda del patrimonio social de las organizaciones de naturaleza privada. Por su lado, el control fiscal es una función pública de origen constitucional que propende por el correcto manejo de los recursos públicos por parte de las instituciones y particulares encargadas de hacerlo; esta situación genera que cada institución desarrolle metodologías propias acordes a las disposiciones que la rigen en ocasión a la estructuración del informe, dictamen, instrucción o recomendación.

Como uno de los resultados de la investigación y como un aporte desde la academia a tan importante institución de control ejercida por los contadores públicos (la revisoría fiscal), se plantea las siguientes estrategias a fin de fortalecer la función pública del control fiscal, combatir la corrupción y coadyuvar en la construcción de un mejor país:

- Realización articulada de auditorías entre las comisiones de auditoría enviadas por las contralorías y los revisores fiscales de estas entidades.
- Utilización, por parte de los revisores fiscales, de las metodologías (Audite 4.0) prescritas por la Contraloría General de la República, para el ejercicio del control fiscal.
- Incluir en las futuras orientaciones profesionales emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, elementos teóricos y técnicos para el ejercicio de la revisoría fiscal como una forma de control fiscal.
- Modificar los contenidos programáticos de las cátedras de revisoría fiscal en las universidades y los planes de estudios en las especializaciones de revisoría fiscal, a fin de incluir en éstos, la dimensión de control fiscal.

5. CONCLUSIONES

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 disponga de un adecuado suministro de información por parte de las empresas.

A pesar de lo dispuesto en la sentencia C-320 de 1994 de la Corte Constitucional que declara inexecutable el artículo 4° de la Ley 42 de 1993, que categorizaba el ejercicio de la revisoría fiscal en las empresas públicas municipales como parte del control fiscal, la revisión profunda de estas formas de control estatal al interior de las entidades públicas, evidencia importantes coincidencias en cuanto a sus fines, que se traducen una redundancia en las actividades de control realizadas independiente por ambas formas de control.

No obstante, las coincidencias existentes, no se ven reflejadas en una mayor eficiencia de las entidades que son objeto de este fenómeno de control concurrente auspiciado por la ley; sin embargo esta concurrencia si puede entenderse como una muestra de la ineficiencia estatal, que invierte esfuerzos y recursos del erario público para mantener dos esquemas de control externo coincidentes pero al tiempo incongruentes.

Finalmente, para el caso de las empresas de carácter privado 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 y a la 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Balestrini, M. (2003). Como se elabora un proyecto de investigación. Caracas, Venezuela: Editorial Consultores Asociados.
- Bernal, C. (2006). Metodología de la investigación: para Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales. Naucalpan: Pearson Educación.
- Bettner, M., Haka, S., Meigs, R., & Willians, J. (2000). Contabilidad: la base para la decisiones gerenciales. Santa Fe de Bogotá: Mc Graw Hill.
- Calle, L., Moreno, M., & Restrepo, A. (2005). Reorientación del papel del revisor fiscal basada en la reexpresión de información contable en las empresas internacionalizadas. Obtenido de <http://cdigital.udem.edu.co/TESIS/CD-ROM19452005/02.Texto%20completo.pdf>
- Castillo, J. (2008). El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades publicas: frente al dictámen sobre estados contables: ¿quién tiene la razón? Cuadernos de contabilidad, 9(25), 505-540.
- Colmenares, L. (2009). Revisoría fiscal en el sector publico. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría (37).
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). Orientacion profesional: Ejercicio de la revisoría Fiscal. Recuperado el 29 de Agosto de 2013
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2003). Metodologia de la investigacion. Mexico DF: Mc Graw Hill.
- Hurtado, I., & Toro, J. (2007). Paradigmas y métodos de investigación en tiempos de cambios. Caracas: El Nacional.
- Keynes, J. (1936). Teoria general de la ocupación, el interés y el dinero: Sección de obras de economía (Segunda edicion, Reimpresa ed.). Estados Unidos: Fondo de Cultura Económica USA.
- Machado, M., & López, O. (2006). La incidencia del modelo contable en la auditoría: Caso de la revisoría fiscal. Revista internacional Legis de contabilidad y auditoria, 10-56.
- Mejia, E. (2005). Modelo de planificación y ejecución de la auditoría interna en instituciones públicas y empresas privadas. Recuperado el 30 de Agosto de 2013
- Naranjo, R. (2007). Eficacia del control fiscal en Colombia. Derecho comparado, historia, macroorganizaciones e instituciones: Colección de textos de jurisprudencia. Bogota: Universidad del Rosario .
- Noguera, A. (2001). La teoría del estado y del poder en Antonio Gramsci: Claves para descifrar la dicotomía dominación-liberación. Nómada. Revista crítica de ciencias sociales y juridicas., 1-21.
- Ochoa, H., & Charris, S. (2003). Propuesta de un modelo de control fiscal para el estado colombiano: El sistema de control fiscal nacional. Estudios gerenciales, 13-2.
- Palella, S., & Martins, F. (2004). Metodología de la investigación cuantitativa (Segunda ed.). Caracas: FEDUPEL.
- Peña, J. (2011). Revisoría fiscal: una garantía para la sociedad, la empresa y el estado. Bogota: Ecoe Ediciones.
- Peña, T., & Pirela, J. (2007). La complejidad del analisis documental. Información, cultura y sociedad (16), 55-81.
- Perez, W., Rodríguez, M., & Bermúdez, J. (2010). Impacto de las normas de aseguramiento en la revisoría fiscal. Revista digital de estudiantes de contaduría pública. Adversia, 1-22.
- Restrepo, M. (2007). La constitución al alcance de todos. Bogotá: Intermedio.
- Rodríguez, E. (2005). Metodología de la investigacion. Balderas: UNIV. J Autónoma de Tabasco.
- Sabino, C. (2003). El proceso de investigación. Caracas: Panapo.
- Torres, M., & Paz, K. (2006). Métodos de Recolección de Datos para una Investigación. Recuperado el 29 de Julio de 2013, de http://www.tec.url.edu.gt/boletin/URL_03_BAS01.pdf
- Legislación: Constitución Política de Colombia. Bogotá.

03