


2019

Auditoría de gestión en la revisoría fiscal

Andrés Camilo Vélez Acosta
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

 Part of the [Accounting Commons](#), [Accounting Law Commons](#), [Administrative Law Commons](#), [Banking and Finance Law Commons](#), [Commercial Law Commons](#), [Law and Economics Commons](#), [Legal Ethics and Professional Responsibility Commons](#), and the [Legislation Commons](#)

Citación recomendada

Vélez Acosta, A. C. (2019). Auditoría de gestión en la revisoría fiscal. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/986

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

AUDITORÍA DE GESTIÓN EN LA REVISORÍA FISCAL

Andrés Camilo Vélez Acosta
Estudiante de Contaduría Pública
Universidad de La Salle, Bogotá, Colombia
Avez55@unisalle.edu.co

Resumen

La Auditoría de Gestión representa un instrumento llamado a apoyar la gerencia estratégica en las organizaciones, mediante el suministro de herramientas que permiten medir y dar un juicio objetivo sobre el desempeño de las compañías, a fin de que éstas puedan lograr la consecución de sus metas. En el ámbito contable, este tema es causa de conflictos entre quienes conciben a la Auditoría de Gestión como una herramienta inherente al ejercicio de la Revisoría Fiscal y quienes están en desacuerdo con tal afirmación.

Este artículo reflexiona respecto ambas posturas, pasando por una breve descripción de la Auditoría de Gestión, sus orígenes, su funcionalidad en las organizaciones y su importancia para el crecimiento de las mismas. Relaciona las semejanzas y diferencias entre la Auditoría de Gestión y la Revisoría Fiscal, considerando las posiciones de diversas fuentes (legales, académicas e institucionales) que promueven la inclusión de la primera en el ejercicio de la segunda, y las que no la consideran complementaria al manifestar que es una contradicción contra la esencia del gremio contable.

Palabras Clave: Auditoría de Gestión, Revisoría Fiscal, Desempeño Empresarial, Paradigmas en la Auditoria, Doctrina Contable.

Abstract

The Audit of Management represents a tool called to support the strategic management in the organizations, by means of the supply of tools that allow to measure and to give an objective judgment on the performance of the companies, in order that these can achieve the achievement of their goals. In the accounting field, this issue is the cause of conflicts between those who conceive of the Audit of Management as a tool inherent in the exercise of the Statutory Auditor and those who disagree with this statement.

This article reflects on both positions, going through a brief description of the Management Audit, its origins, its functionality in organizations and its importance for the growth of them. It relates the similarities and differences between the Audit of Management and the Statutory Auditor, considering the positions of diverse sources (legal, academic and institutional) that promote the inclusion of the first in the exercise of the second, and those that do not consider it complementary to the state that it is a contradiction against the essence of the accounting guild.

Keywords: Management Audit, Statutory Auditor, Business Performance, Paradigms in the Audit, Accounting Doctrine.

Introducción

Un elemento determinante en la supervivencia de las organizaciones, según Cabrera, *et al* (2011) es la competitividad. Ante los inminentes impactos que la globalización trae consigo, se hace vital para las organizaciones el ser más competitivas en el mercado, garantizando su supervivencia. En cumplimiento del afán por una mayor competitividad, resulta pertinente que las organizaciones cuenten con el asesoramiento o dirección de una instancia capaz de medir y evaluar de forma objetiva el desempeño que estas tengan, a fin de que se puedan establecer medidas correctivas y/u oportunidades de mejora. Ante esta situación, Redondo (1996) consagra a la Auditoría de Gestión como un recurso útil, ya que significa un instrumento que permite el análisis y diagnóstico del funcionamiento de las organizaciones, para culminar con el establecimiento de unas recomendaciones.

Por otro lado, la institución de la Revisoría Fiscal, constituye una figura cuyo origen, según Bermúdez (1996), se remonta a más de 100 años de antigüedad en Colombia y que es de capital importancia para brindar fe pública, entre varios aspectos, de la razonabilidad de los estados financieros. Sumado a lo anterior, en el transcurso de los años han surgido promulgaciones de leyes (ley 43 de 1990, Artículos 207-209 del Código de Comercio, Ley 1314 de 2009, etc.) y conceptos académicos que procuran dotar a la Revisoría Fiscal con un conjunto de funciones y lineamientos para garantizar un correcto ejercicio y en última instancia, una confianza de los grupos de interés a las organizaciones.

En la actualidad, algunos autores como Sandoval (2012) sugieren que factores económicos externos, como la creciente competitividad de las organizaciones y la repercusión de la globalización, demuestran un estancamiento de la figura del Revisor Fiscal, principalmente porque su ejercicio está restringido a la revisión del cumplimiento regulatorio, el correcto funcionamiento del control interno y la razonabilidad de los estados financieros y de esa forma, dando lugar a un insuficiente apoyo al crecimiento de las organizaciones. En respuesta a esta problemática, autores como Yanel Blanco (1996) e instituciones como el Consejo Técnico de la Contaduría Pública han presentado conceptos que redefinen el ejercicio de la Revisoría Fiscal, a través de la ampliación de su campo de acción y la inclusión de nuevas prácticas. La Auditoría de Gestión es una de ellas.

En este documento se reflexiona sobre la Auditoría de Gestión, reuniendo las concepciones de diversas fuentes que consagran su importancia para el desarrollo de las organizaciones y que plantean una posibilidad de adherirla al ejercicio de la Revisoría Fiscal, en virtud a las semejanzas que comparten. En igual medida, se bosqueja un breve estado del arte por el cual se describe la situación actual de la Revisoría Fiscal, en cuanto a los lineamientos que la regulan y que delimitan su campo de acción en la sociedad. Con lo anterior, se articula una discusión filosófica entre quienes están de acuerdo con la integración de la Auditoría de Gestión y la Revisoría Fiscal y quiénes no. Con esto se concluye acerca de la necesidad de llegar a un consenso por el que ambas disciplinas puedan ser integradas, en beneficio de las compañías, de la economía y de la profesión contable.

Hacia una Comprensión de la Auditoría de Gestión

Es factible afirmar dentro del contexto laboral y académico de la contaduría pública, que los profesionales en esta carrera tienen poca afinidad con la Auditoría de Gestión, a la luz de las prácticas y enseñanzas que circunscriben en el ejercicio contable, y que están delineadas por las disposiciones legales (como el artículo 207 del código de comercio y la ley 43 de 1990). También resulta difícil que éstos asocien este concepto con la Revisoría Fiscal, pese a los esfuerzos de instituciones como el Consejo Técnico de La Contaduría Pública y académicos como Yanel Blanco, que velan por tal relación. Esta situación es comprensible, considerando que el paradigma convencional compartido por la gran mayoría de contadores, no contempla

el ejercicio de la Auditoría de Gestión como una parte integral del quehacer del Revisor Fiscal. De hecho, puede resultar más común entre la comunidad contable preguntarse ¿qué tiene que ver la Auditoría de Gestión con la Revisoría Fiscal? Dicho planteamiento se reafirmará en el desarrollo de este escrito. Sin embargo, también cobrará importancia el plantearse: ¿Y por qué no incorporar la auditoría de gestión en el ejercicio de la Revisoría Fiscal?

En primer lugar, es preciso llegar a una definición generalmente aceptada de la auditoría de gestión, toda vez que este concepto representa el eje principal de esta reflexión y se materializa en un tema poco abordado en la comunidad contable.

De forma introductoria en su investigación, Redondo (1996) indica que la auditoría de gestión es una técnica relativamente nueva de asesoramiento, que ayuda a analizar, diagnosticar y establecer recomendaciones a las empresas, con el fin de conseguir con éxito una estrategia. Además, reconoce que uno de los principales motivos por los cuales se puede emprender una auditoría de gestión en las compañías, es por la necesidad de cambio que se debe aplicar en el modo de gestión de las mismas.

Correa (1999) por su parte, considera que la auditoría de gestión consiste en un instrumento gerencial, integral y estratégico que, apoyado en indicadores, índices y cuadros producidos en forma sistemática, periódica y objetiva, permite que la organización sea efectiva para captar recursos, eficiente para transformarlos y eficaz para canalizarlos.

A decir verdad, el concepto de Auditoría de Gestión ha permanecido inmutable a lo largo de los años en su esencia, alcance y campos de acción. Lo anterior queda en evidencia con una definición más reciente, como la de Lara (2013) quien consagra a la auditoría de gestión como un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, que es ejecutado para proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño de una organización, programa o proyecto, con un enfoque de mejora de la efectividad, eficiencia y economía en el uso de recursos.

Si bien, estas 3 definiciones pueden sonar diferentes, en realidad no son antitéticas sino complementarias. Los 3 autores conciertan en que la auditoría de gestión representa una herramienta orientada a las organizaciones para lograr una mejora continua y/o para la

consecución de una estrategia. Además, cada autor destaca aspectos importantes que caracterizan una auténtica auditoría. Por un lado, Redondo (1996) en su definición presenta la figura de asesoramiento, consistente en un despliegue de sugerencias, consejos, propuestas y advertencias que brinda una parte a otra. Por lo tanto, toma relevancia la figura de un ente que brinde acompañamiento a otra parte, para la consecución de un fin. Correa (1999) presenta su definición de auditoría de gestión, con miras hacia la mayor eficiencia y eficacia del desempeño de las organizaciones, partiendo de información objetiva, generada sistemáticamente. Finalmente, de la definición suministrada por Lara (2013), es destacable la mención del concepto “evaluación independiente”, haciendo referencia a que el estudio efectuado debe encontrarse libre de influencias externas que puedan afectar el diagnóstico. Estas son cualidades imprescindibles en cualquier tipo de auditoría.

A pesar de que la Auditoría de Gestión supone un apéndice importante dentro del ejercicio de las organizaciones, no es posible establecer el momento exacto en la historia en el cual surgió este tipo de auditoría como una más de sus vertientes. Las actividades que la componen fueron desarrolladas en distintos momentos del tiempo, evolucionando e integrándose entre sí, hasta conformar la Auditoría de Gestión como se conoce actualmente. De acuerdo con Narváz (2014), la práctica de la auditoría se remonta a tiempos muy remotos; sin embargo, no propiamente se podría denominar como auditoría. El tiempo comprendido entre las épocas medievales hasta la revolución industrial, se caracterizó por un lento desarrollo de la auditoría, principalmente por la inexistencia de relaciones económicas complejas. En esta época de lento desarrollo, el “auditor” se encargaba de realizar revisiones simples de cuentas por compra y venta, cobros y pagos y otras funciones similares para identificar operaciones fraudulentas. También se inspeccionaba el quehacer de personas con labores fiscales en el gobierno, garantizando que ejercían sus funciones de forma honesta.

Es a partir de la revolución industrial que la auditoría se diversifica en una forma notoria. La creciente producción conllevó al desarrollo de grandes compañías encargadas del abastecimiento del mercado en mayores proporciones que antes. Consecuentemente, a un mayor aumento de actividades comerciales, fue necesario también que los auditores se encontraran más involucrados, garantizando que la administración de los gerentes sobre los negocios haya sido transparente y coherente con la realidad de las compañías.

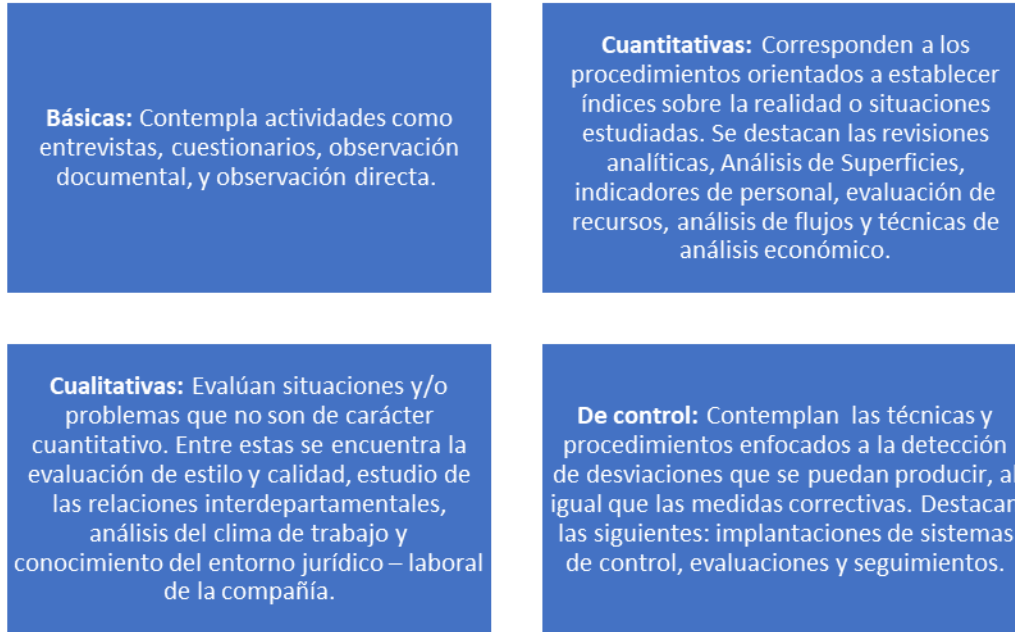
A la luz de los cambios presentados en el entorno de las organizaciones, la auditoría de gestión surge en la necesidad de medir y cuantificar los logros alcanzados por una empresa en un periodo de tiempo determinado. Se da como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa con el fin de lograr un mejor desempeño y productividad.

Zambrano (2018) presenta una concepción afín a las afirmaciones de Narváez, al indicar que el aumento del alcance y la complejidad de los negocios, significó también un aumento en las exigencias al profesional en auditoría y, lo que es más; reconoce que con la globalización neoliberal (tercera fase del desarrollo del capitalismo), surge la auditoría administrativa, orientada a evaluar la calidad de la administración y brindar recomendaciones constructivas enfocadas a aumentar la economía, la eficiencia y la eficacia de las entidades.

Un aspecto importante que se debe resaltar en la historia de la auditoría de gestión, es que el devenir tecnológico, el aumento exponencial de las transacciones comerciales, del consumo y, en consecuencia, de las organizaciones, ha influido notablemente en el surgimiento de esta disciplina. De aquí que, a un mayor tamaño del ambiente de las empresas, se suscite una necesidad fundamental de recurrir a la auditoría de gestión.

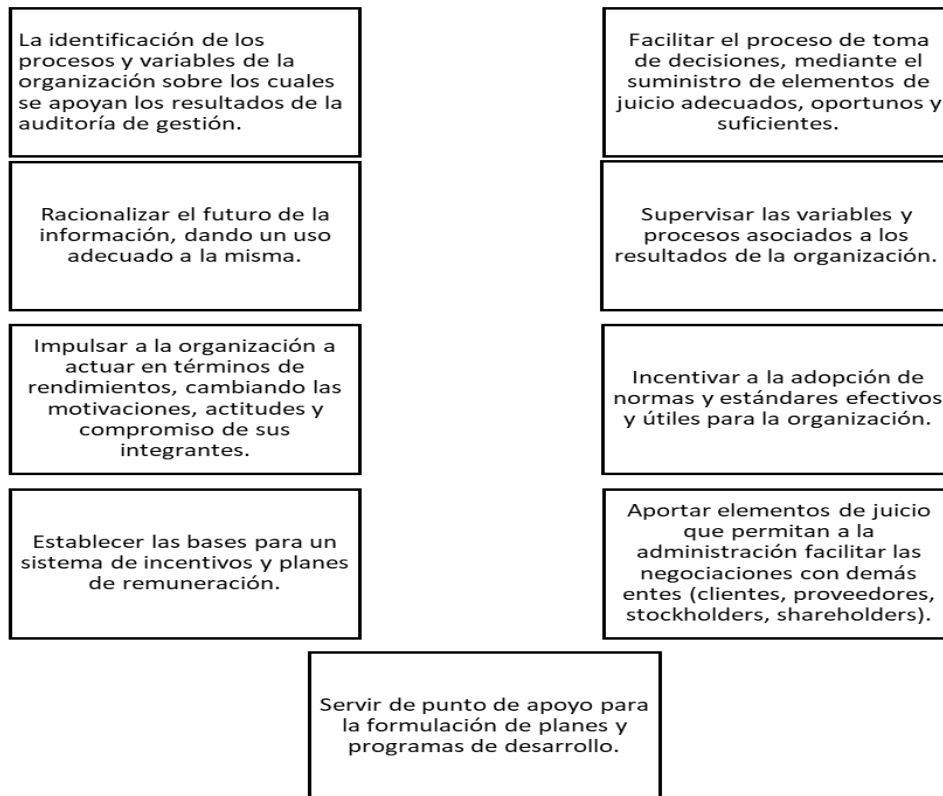
El desarrollo de la auditoría de gestión está encaminado a la identificación de problemas y oportunidades de mejora. A diferencia de una auditoría de Estados Financieros, no parecen existir procedimientos específicos que permitan evaluar un aspecto concreto de la administración de las organizaciones. Redondo (1996) afirma que los objetivos, las actividades y técnicas realizadas, tienden a ser de carácter general. Además, plantea que cualquier evaluación orientada a la optimización de la eficiencia y eficacia, puede estar enmarcada en la Auditoría de Gestión.

En resumen, no existen procedimientos y/o actividades de auditoría de gestión universalmente aceptados para evaluar un aspecto específico de la administración en una organización. Sin embargo, estos procedimientos y actividades pueden estar enmarcados en las siguientes categorías:



Fuente: Adaptación propia del texto Auditoría de Gestión, 1996

De las funciones consagradas por Correa (1999), se podrían sintetizar en el siguiente gráfico:



Fuente: Elaboración propia.

Estas funciones y tipos de actividades demuestran la importancia de esta disciplina en las empresas para su constante crecimiento y mejora, en un ambiente de prolongado cambio y acrecentamiento de exigencias. De esto se puede inferir que la Auditoría de Gestión es un servicio que brinda un mayor valor agregado a las compañías que recurren a ella. Esto resulta una ventaja importante para las organizaciones, teniendo en cuenta el dinamismo del entorno que vivimos en la actualidad. Duque (2015) manifiesta que la estructura social basada en el desarrollo industrial pasó a una estructura mediada por las TIC, donde el conocimiento y la información toman un papel predominante. A causa de este proceso, las organizaciones como construcción social deben adaptarse. Esto puede impulsar cambios en los modelos de negocio, estructuras organizacionales y relaciones con el entorno, entre otros, de forma que se identifiquen estrategias para insertarse de manera exitosa dentro de la economía de la información. También y no menos importante, Duque enfatiza en la necesidad de evaluar la influencia de las diversas variables del entorno para el desarrollo de las organizaciones.

Complementando el apartado de funciones y categorías sugeridas para la auditoría de gestión y su contraste con la auditoría de estados financieros y auditoría financiera, es pertinente tener en cuenta lo expuesto por Arias (2018) en su investigación, quien no presenta una posición contradictoria a la de Redondo, en lo que a diferencias entre ambas auditorías se refiere. Las diferencias principales a destacar entre estas auditorías son que los Estados Financieros constituyen un medio en la Auditoría de Gestión y en la Auditoría Financiera representan un fin. También, que mediante el desarrollo de la Auditoría de Gestión se pretende lograr un aumento en la eficiencia administrativa de la organización, a través de la emisión de un conjunto de recomendaciones. La Auditoría de Estados Financieros, por su parte, busca evaluar el control interno en las organizaciones.

En lo que a semejanzas respecta, ambos tipos de auditoría implican un conocimiento de la entidad por parte del auditor, para establecer una estrategia o para comprender el funcionamiento de algún ciclo de transacciones. Este conocimiento que se desarrolla sobre la compañía, permite establecer un juicio sobre las oportunidades de mejora, en cuanto a procesos y o actividades de control. Además, el análisis de cifras en los Estados Financieros, el desarrollo de pruebas sustantivas y otras actividades que suponen una Auditoría Financiera, permiten al auditor identificar situaciones particulares de la compañía que puedan

desembocar en una oportunidad de mejora (ejemplo: revisión analítica de cifras en dos periodos, antigüedad de cartera, análisis de ingresos vs costos y gastos, entre otros) y que respalde las conclusiones conseguidas con una Auditoría de Gestión. Con lo anterior, queda bastante claro que, aunque las Auditorías de Gestión y de Estados Financieros difieren en algunos aspectos, en realidad, pueden complementarse mutuamente, de tal forma que se pueda conformar un nuevo tipo de auditoría, la cual brinde un mayor valor para el cliente y para las organizaciones. Un tipo de auditoría que pocos académicos, como Yanel Blanco, consideran que debería dar lugar al deber ser de la Revisoría Fiscal.

Además de la necesidad de adaptación que suponen los cambios en el entorno, existen otros incentivos que pueden motivar a las organizaciones para recurrir a los servicios de una auditoría de gestión. Redondo (1996) en su investigación, resalta que las motivaciones para una auditoría de gestión pueden ser situaciones como fusiones, compras o “Joint Venture”; reorganizaciones en la compañía; reestructuraciones; emisiones u ofertas públicas; modificaciones legislativas, fluctuaciones del mercado, problemas de recursos humanos y previsiones. Con esto no se sugiere que la auditoría de gestión sea un instrumento que deba ser utilizado únicamente para eventualidades importantes. Como se menciona anteriormente, la Auditoría de Gestión es una herramienta que contribuye en la mejora continua de las organizaciones, siendo irrelevante la existencia de situaciones que demanden su ejercicio.

La afirmación de que la Auditoría de Gestión es una herramienta que puede ser utilizada en cualquier momento, cobra importancia al comprender que la competitividad, la mejora continua y el aumento de la productividad son factores determinantes en el éxito de las organizaciones. No hay duda que la supervivencia de las organizaciones está dada en gran medida por la competitividad. Cabrera, *et al* (2011) afirman que las empresas sobreviven y son exitosas si son competitivas. En un mundo competido, en donde se mezclan empresas en competencia perfecta, junto con monopolios y oligopolios, todas tienen que lograr la mayor producción con los recursos que tengan a su disposición. De lo contrario, se mueren.

Ante la amalgama de situaciones internas y externas que pueden acontecer en el ámbito de las organizaciones, ya resulta una obviedad que éstas deban estar preparadas y que deban emprender planes de acción, enfocados a la mejora continua de sus procesos, la optimización de recursos, consecución de resultados con eficiencia y eficacia, entre otros objetivos. Por

otro lado, la consecución de estos logros para las organizaciones se puede presumir como una tarea laboriosa, dado que, pese a que converge en un beneficio a futuro, inicialmente requiere un análisis objetivo, que implique el involucramiento de personal especializado, capaz de emitir un juicio sobre la gestión efectuada en el ente. Frente a esta necesidad tan importante como sui-generis, resulta factible apelar a los servicios de una Auditoría de Gestión, suministrada por la Revisoría Fiscal de la compañía.

Lo anterior se puede fundamentar en que la Auditoría de Gestión y la Auditoría de estados financieros (que es provista por el servicio de Revisoría Fiscal) comparten similitudes que hacen de las dos disciplinas, complementarias entre sí, logrando una auditoría más completa y, por lo tanto, de mayor valor para el cliente. También, resulta imperativo destacar la importancia que representa la evolución de la Revisoría Fiscal en Colombia. Blanco (1996) enfatiza en su investigación, que, para desarrollar eficientemente la auditoría o Revisoría Fiscal del futuro, se requiere de un enfoque nuevo en una práctica profesional, donde esta disciplina esté más enfrentada a la realidad económica del país y de las empresas, que apegada al artículo o inciso de la norma legal. Existen también, pronunciamientos de diversas instituciones como el Consejo Técnico de La Contaduría Pública (pronunciamiento No. 7) que promueven (o al menos, lo intentan) una Revisoría Fiscal más involucrada, que procure evaluar mayores aspectos de las organizaciones y que también represente para las entidades una inversión más que un gasto.

Considerando que la Auditoría de Gestión representa una herramienta muy útil para las organizaciones de la actualidad, en una época en la que impera la necesidad de mayor competitividad y de mejora continua; que además comparte semejanzas importantes con la Auditoría de Estados Financieros, es preciso preguntar: ¿Por qué la práctica de Auditoría de Gestión no está contemplada dentro del ejercicio de la Revisoría Fiscal?, ¿Qué impedimentos existen para integrar más a estos dos tipos de auditoría? Este artículo busca realizar una reflexión al respecto, con el fin de que la comunidad profesional de la academia y del ámbito laboral medite respecto a las oportunidades que pueden emerger tras la combinación de diversos tipos de auditoría, los cuales no son incompatibles entre sí; sino más bien, complementarios.

El conflicto entre paradigmas y los infructuosos esfuerzos por cambiarlo

En aras de complementar la reflexión que pretende generar este artículo, se consideró importante realizar en un pequeño apartado, un abordaje respecto a las barreras que naturalmente se presentan cuando se propone un nuevo concepto, por más innovador que éste parezca; en este sentido se destaca la alegórica narración de Platón, en su obra La República, donde refiere a un grupo de hombres alojados en una caverna desde su nacimiento, los cuales solo podían dirigir su mirada al frente, hacia una pared por la cual se proyectaba la luz de un fuego que se encontraba detrás de ellos y permitiéndoles ver únicamente las sombras de los objetos que alguien interponía entre la luz y la pared. Cuando uno de ellos escapa, logra observar el mundo exterior, reflexionar sobre él y, en consecuencia, su forma de pensar se transforma, empezando a funcionar al margen de los nuevos hallazgos. Finalmente, Platón sugiere en su narración que, si el hombre libre regresara a la caverna, sería confrontado al intentar demostrar la verdadera realidad de aquellas sombras proyectadas.

De esta narración puede emerger un amplio repertorio de reflexiones aplicables, no solo en la filosofía, sino también en cualquier disciplina que procure mejorar las prácticas y ampliar los conocimientos. Una reflexión que cobra importancia en el desarrollo de este artículo, es el peligro que supone la existencia de dos paradigmas referentes a un mismo tema, pero que resulten contradictorios entre sí. Es preciso aclarar que para este artículo se entiende por paradigma a la teoría o el conjunto de teorías cuyo núcleo central se acepta sin cuestionar y que suministra la base y modelo para resolver problemas y avanzar en el conocimiento (Diccionario de La Real Academia Española, 2014). Por lo tanto, es razonable afirmar que cada paradigma sea distinto toda vez que su eje principal promueva un conjunto de ideas diferentes; no obstante, también es importante que los mismos sean complementarios, no en aras de lograr un conocimiento axiomático, pero sí, consistente y que pueda ser generalmente aceptado.

Al efectuar un análisis sobre algunos autores, instituciones y regulaciones que hacen referencia a la integración de la Revisoría Fiscal y la Auditoría de Gestión, puede replicarse la reflexión que propone la narración de Platón. Lo cierto es que, en el ámbito de la profesión contable existen autores e instituciones que promueven un ejercicio de la Revisoría Fiscal

contemplando una práctica de la Auditoría de Gestión. Por otro lado, también existen autores y pronunciamientos de instituciones que no contemplan esto en sus aportes.

Actualmente, el ejercicio de la Revisoría Fiscal está circunscrito por los lineamientos dispuestos en algunos decretos y leyes, cuyo origen se remonta a más de 20 años de antigüedad. Principalmente, el artículo 207 del código de comercio y la ley 43 de 1990, como precursores de la Revisoría Fiscal, sientan las bases de su ejercicio. En estas disposiciones no es factible encontrar de forma textual, un decreto o norma que exprese la obligatoriedad de ejercer la Auditoría de Gestión como una parte integral de la Revisoría Fiscal.

Para ser más claros: al revisar el artículo 207 del Código de Comercio (1971), que aborda las funciones del Revisor Fiscal, se observa que esta figura tiene la responsabilidad de:

Garantizar que las operaciones de la compañía se efectúen de acuerdo a las disposiciones estatutarias y de los accionistas de la compañía; debe informar las irregularidades que acontezcan en la organización y afecten su funcionamiento; colaborar con los entes gubernamentales encargados de la inspección y vigilancia de las compañías; garantizar que se lleven los libros de contabilidad y las actas de reuniones de la asamblea de accionistas en forma regular; inspeccionar los bienes de la organización y garantizar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos; autorizar con su firma los balances que se hagan; convocar, según sea necesario, a la asamblea general de accionistas; dar instrucciones, hacer inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales y dar cumplimiento a las demás disposiciones que señale la ley o los estatutos de la organización.

Si bien, el último lineamiento se puede traducir en la posibilidad que tiene la Revisoría Fiscal para abarcar otras funciones (de acuerdo a lo que establezca la Junta de Socios y disposiciones legales), no es lo suficientemente delimitado para poder afirmar que la Auditoría de Gestión forme parte de dichas funciones de un Revisor Fiscal.

La ley 43 del año 1990 es otro pilar fundamental de la profesión contable. Esta ley consagra las cualidades que debe reunir el Contador Público para ser acreditado como tal; establece la

cobertura de la norma en términos de desempeño del contador; define las normas personales, de ejecución del trabajo y de rendición de informes que deben regir al profesional; relaciona a las instituciones encargadas de la supervisión y control del ejercicio del Contador Público en Colombia; entre otras directrices.

Concretamente, el artículo 2 de la ley 43 manifiesta que las actividades relacionadas con la ciencia contable en general, hacen alusión a todas aquellas enfocadas a la organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre los Estados Financieros, fundamentadas en los libros de contabilidad. De igual forma, relaciona un despliegue de actividades conexas al ejercicio de contador público, como lo es la asesoría tributaria, asesoría gerencial, en aspectos contables y similares. Lo anterior, en síntesis, permite inferir que el ejercicio del contador público en Colombia, está circunscrito a la organización, gestión y revisión de la información financiera de las compañías y también a algunas actividades conexas (como la asesoría tributaria). Además, el citado artículo permite entrever la omisión de otras disciplinas complementarias como lo son la Auditoría de Gestión, siempre que no se identifique una directa relación con la información de carácter contable de una compañía.

Sumado a los anteriores análisis y consideraciones, también es importante tener en cuenta el impacto que ejerce la normatividad internacional, en lo que a la auditoría en Colombia respecta. A través de la ley 1314 de 2009 se establece el cimiento en el que radica la convergencia de las normas contables locales a una normatividad delineada por estándares internacionales, que sean de aceptación mundial. Dando alcance a los criterios establecidos por esta ley en el país, las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), emitidas por el IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento), empiezan a formar parte del conjunto de lineamientos que regulan el ejercicio de la Revisoría Fiscal y Auditoría en Colombia. Estas pueden ser resumidas en el siguiente cuadro:

Normas Internacionales de Auditoría (NIA)	Son aplicables a la realización de auditorías sobre estados financieros. Se componen de principios, procedimientos y guías de aplicación que le permitirán al auditor realizar de mejor manera su trabajo, teniendo en cuenta que cada entidad tiene una realidad particular, y que esta marcará en gran parte la forma en que se desarrolle la auditoría.
--	--

Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC)	Es aplicable a las firmas de contadores, entendiéndose dentro de estas a los contadores independientes, que realicen trabajos de auditoría o de revisión sobre estados financieros. Contiene las responsabilidades que debe tener una firma de contadores en relación con su sistema de control de calidad frente a la realización de auditorías y cualquier otro trabajo que implique revisión sobre estados financieros.
Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER, ISRE por sus siglas en inglés)	Son aplicables tal como su nombre lo menciona, a los trabajos puramente de revisión sobre estados financieros, es decir, aquellos que no requieren que el auditor emita una opinión sobre los mismos.
Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA, ISAE por sus siglas en inglés)	A diferencia de las NIA y de la NICC, estas son aplicables a trabajos diferentes a los de auditoría y de revisión sobre estados financieros; las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento cubren los trabajos en donde el auditor deba dar seguridad sobre aseveraciones que la administración de la entidad que lo contrata realice.
Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR, ISRS por sus siglas en inglés)	Aplican a los trabajos de auditoría relacionados con información financiera, aunque dependiendo de la experticia y juicio del auditor, pueden aplicarse a otra clase de encargos. Dentro de este tipo de trabajos, podemos encontrar el llevar a cabo procedimientos previamente acordados con la administración de la entidad contratante del servicio, o la recolección y clasificación de información.

Fuente: Comunidad Contable

Al articular las reglamentaciones de estos lineamientos en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, las más importantes son las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que contemplan de forma completa los procedimientos que conforman una auditoría de Estados Financieros, la cual, en resumen, consiste en desarrollar un conocimiento del cliente a través de una planeación, para obtener un entendimiento del control interno que permita formular una estrategia, orientada a obtener evidencia suficiente para permitirse concluir sobre la razonabilidad de las cifras representadas en los Estados Financieros.

Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento ISAE son otro conjunto de lineamientos que influyen en el ejercicio de la Revisoría Fiscal. Sosa (2014) sugiere que en cumplimiento del artículo 209 del Código de Comercio, es necesaria la aplicación de las

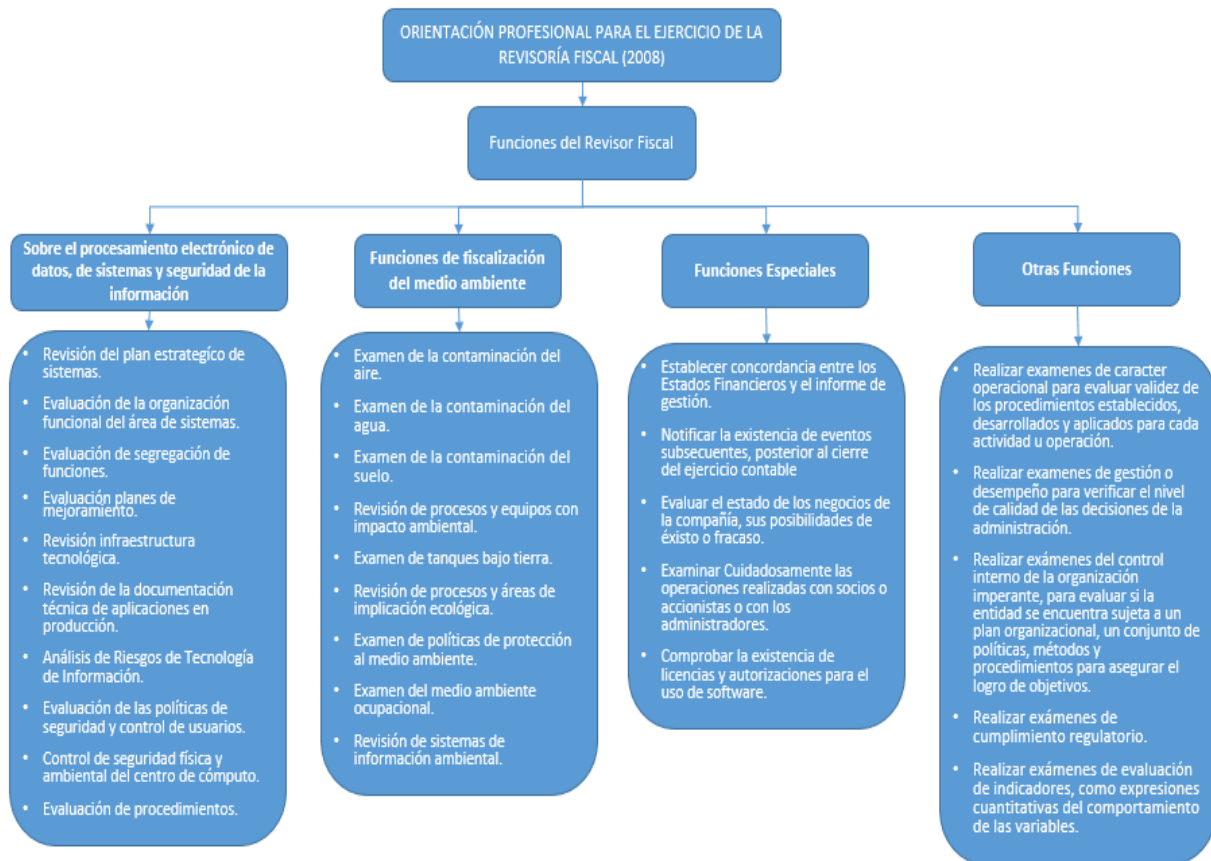
Normas Internacionales sobre Trabajos para Atestiguar ISAE, con el fin de evaluar el cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

De conformidad con las anteriores normas, se puede aseverar que las prioridades de un Revisor Fiscal y o Auditor en Colombia giran en torno a un aseguramiento razonable de la información financiera y del cumplimiento por parte de las organizaciones de las normas y leyes interpuestas. Para reafirmar lo anterior, también es imperativo tener en cuenta los pronunciamientos de instituciones técnicas que presentan su concepto de Revisoría Fiscal. De acuerdo con el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia (2018), las funciones que desarrolla un Revisor Fiscal se encuentran enmarcadas en la auditoría de Estados Financieros, que se encuentra orientada a la emisión de una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros; la Auditoría de Cumplimiento que se encuentra orientada a evaluar el cumplimiento de la normatividad legal y contable aplicada a la sociedad; y la Auditoría de Control Interno, cuyo propósito es determinar si el control interno de la sociedad es adecuado, dando observancia a las medidas de control diseñadas e implementadas por la administración.

A causa de estas concepciones surtidas por instituciones (nacionales e internacionales), normas locales e internacionales y académicos, se refuerza el paradigma de una Revisoría Fiscal orientada solamente a la razonabilidad de cifras, evaluación del control interno y comprobación del cumplimiento regulatorio.

En la contraparte, también existen precursores de la Auditoría de Gestión como una parte integral de la Revisoría Fiscal. Estas propuestas son en su mayoría, aportes de autores especializados en temas de auditoría y Revisoría Fiscal en Colombia. También existen pronunciamientos por parte de otras instituciones especializadas, como el consejo técnico de la contaduría pública y cuyo origen puede remontarse a los años 90.

De acuerdo con el documento de orientación profesional del Consejo de la contaduría Pública, se consagran diversas funciones para el Revisor Fiscal, adicionales a las dispuestas en el artículo 207 del código de comercio y a la ley 43 de 1990 y que son adeptas a diversas áreas y aspectos de las compañías, tal como se resume en el siguiente esquema:



Fuente: Adaptación Propia del documento “Orientación Profesional, Tema: Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal, 2008

Al comprobar las otras funciones que propone el Consejo de la contaduría Pública, son destacables aquellas que giran en torno al análisis de indicadores y a los exámenes de gestión o desempeño.

Este no es el único intento del Consejo de la contaduría Pública por promulgar una Revisoría Fiscal más completa. De acuerdo con el pronunciamiento 7 (1993), el Consejo propende por el desarrollo de una “Auditoría Integral”, entendida como una auditoría financiera, una auditoría de cumplimiento, una auditoría de gestión y una auditoría de control interno. Además, realiza hincapié en que la Revisoría Fiscal debe proveer valor agregado a las compañías, en lugar de significar un gasto para las mismas. Es importante resaltar que, a lo largo de sus investigaciones, esta institución no solo se encarga de abordar el paradigma de una Revisoría Fiscal más completa, de hecho, también manifiesta los esfuerzos infructuosos por lograr que el ámbito legal, académico y laboral se apropien del mismo.

Fuera de las concepciones que ofrece este consejo, existen académicos que hablan de una Auditoría de Gestión adherida a la Revisoría Fiscal. Sandoval (2012) concuerda con el Consejo Técnico, en relación a la expansión del campo de acción que debe dar la Revisoría Fiscal, llegando a ser una Auditoría Integral (la cual contempla la Auditoría de Gestión). También enfatiza en la necesidad que tienen los profesionales en la Contaduría Pública para actualizarse y especializarse en control, de manera que tengan la capacidad de liderar Auditorías Integrales.

Blanco (1996) enfatiza en su investigación, que, para desarrollar eficientemente la auditoría o Revisoría Fiscal del futuro, se requiere de un enfoque nuevo en una práctica profesional, en donde se debe tener en cuenta que esta disciplina debe estar más enfrentada a la realidad económica del país y de las empresas, que apegada al artículo o inciso de la norma legal. En sus propios términos “Hay que evitar que la Contaduría Pública vaya por un lado y la realidad de los negocios por otro”.

La valoración de Blanco puede interpretarse como una urgencia de la Revisoría Fiscal para comprometerse con el progreso de la economía, mediante un mayor acompañamiento a las organizaciones. La Auditoría de Gestión (inmersa en la Auditoría Integral que propone el autor) constituye un medio para lograr dicho progreso.

Además de las concepciones que abogan por una integración entre ambas disciplinas, existen otras que intentan condensar las disposiciones legales vigentes para abrir un campo a la Auditoría de Gestión en el ejercicio de la Revisoría Fiscal. Polo, *et al* (2012) en su artículo “*Modelo de auditoría de gestión y su relación con el ejercicio de la revisoría fiscal, en entidades del sector de economía solidaria del distrito de Santa Marta*” tienen en cuenta las consignas del artículo 267 de la Constitución Política de Colombia, y la ley 42 de 1993 (particularmente el artículo 12), las cuales refieren a la Contraloría General de La República y su función de ejercer el control fiscal en los entes que administren los bienes de la nación. A través de estas disposiciones, introducen un nuevo enfoque de la revisoría fiscal, el cual se fundamenta en un conocimiento integral de la entidad a la cual presta sus servicios. Sentado lo anterior, el autor redefine el concepto del Revisor Fiscal, aludiendo que esta figura no solamente emite un informe profesional sobre la razonabilidad de los Estados Financieros, sino también sobre la eficacia, eficiencia y economicidad en la gestión de recursos.

Debido al conflicto que supone la existencia de dos paradigmas referentes a la Revisoría Fiscal, no es posible formalizar en la comunidad contable un concepto más completo y riguroso para esta figura. Siempre que las perspectivas convencionales de la Revisoría Fiscal tengan miras hacia una revisión de cumplimiento legal, de información financiera y de control interno, difícilmente podrán adherirse nuevas prácticas complementarias. Lo anterior sugiere que la prioridad para permitir una evolución de la Revisoría Fiscal, es reconsiderar cuales son las necesidades que tiene la sociedad y las empresas en Colombia para lograr un mayor desarrollo, y que deben orientar el ejercicio de la profesión contable.

El estancamiento de una disciplina y de la economía

Enfatizando en el contraste respecto a si la auditoría de gestión debería ser un complemento de las funciones de la revisoría fiscal o una disciplina independiente, es preciso cuestionar si es realmente asequible una Revisoría Fiscal más completa y evolucionada, que no solamente apropie la Auditoría de Gestión, sino otras ramificaciones de la Auditoría, teniendo en cuenta el conflicto de conceptos que surge entre las instituciones, académicos y reglamentaciones que circundan un mismo gremio. El documento de Orientación Profesional del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008) expresa que no se encuentra una definición precisa para la Revisoría Fiscal, un marco conceptual, ni un modelo instrumental apropiado a los requerimientos actuales de la institución. También destaca que la diversidad de criterios sobre el tema en diferentes ámbitos, conllevan a una mayor confusión del tema.

Las afirmaciones del Consejo Técnico sugieren la imposibilidad de desarrollar un concepto de Revisoría Fiscal más completo y desarrollado, toda vez que no exista un consenso entre las diversas partes de la comunidad contable (entiéndase por ésta a las instituciones, los profesionales, investigadores y docentes de la contaduría pública). Por otro lado, Sandoval (2012), propone la importancia de sentar un precedente y unas pautas que permitan delimitar y evitar la saturación de las funciones otorgadas a los Revisores Fiscales. En adición, también propone que la evolución de la Revisoría Fiscal debe estar dada por las necesidades empresariales, tales como mediciones de eficiencia, eficacia y efectividad, todas relacionadas con el desempeño, optimización y control de recursos, más no en la necesidad y obligaciones de misma de la profesión.

A falta de una clara definición de la Revisoría Fiscal, su campo de acción y sus alcances, existe la posibilidad de un escenario en el que se da lugar al desconocimiento de los beneficios que puede ofrecer el ejercicio de la Auditoría de Gestión. En consecuencia, las empresas no podrían identificar oportunidades de mejora, falencias y problemas, de tal forma que se pudiera establecer un plan de acción para tomar medidas correctivas. De igual forma, sin un ejercicio de la Auditoría de Gestión, las organizaciones podrían pasar por alto las oportunidades de crecimiento, opciones de desarrollo que ofrece el entorno, entre otros. Esta consecuencia puede desembocar en industrias estáticas o de lento crecimiento, carentes de orientación para medir su desempeño e implementar los cambios que sean necesarios.

Es de destacar también que del repertorio de leyes y reglamentaciones que orientan el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia (Artículo 207, 208 y 209 del Código de Comercio, ley 43 de 1990) ha preservado casi su misma esencia a lo largo de los años, haciendo de esta disciplina, algo inmutable y para algunos obsoleto. Esto es claro al retomar la aclaración que realiza el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008), cuando indica que en el pasado se ha presentado al Congreso de La República una serie de proyectos de ley orientados a la legislación de la Revisoría Fiscal, teniendo en cuenta los nuevos alcances y campos de acción. Sin embargo, los resultados obtenidos son parcialmente positivos. Si bien, la ley 1314 de 2009 representa un esfuerzo por dotar a la Revisoría Fiscal de un mayor alcance, al margen de estándares de aceptación global, no resulta suficiente para motivar el desarrollo de nuevas ramificaciones de la auditoría, incluida la Auditoría de Gestión. Esta situación se traduce en un estancamiento de la Revisoría Fiscal en el país, bajo el supuesto de que, mientras no haya obligatoriedad de hacer más de lo que la ley exige, no se va a ejecutar más.

Al desaprovechar la oportunidad que tiene la Revisoría Fiscal de ofrecer un mayor servicio de valor a los clientes, puede surgir un problema de costo de oportunidad. Este término corresponde al coste de la alternativa a la que se renuncia cuando se toma una determinada decisión, incluyendo los beneficios que se podría haber obtenido de haber escogido la opción alternativa.

El costo de oportunidad se puede entender como los beneficios que se podrían percibir, tras la toma de una decisión ante un despliegue de opciones y las cuales difieren en sus resultados.

En este orden, también resulta adecuado plantear si el no aprovechamiento de los servicios de una Auditoría de Gestión en las organizaciones puede significar un coste de oportunidad, por derogar la posibilidad de implementar mejoras en la competitividad, en los procesos, en los estilos de gestión, entre otros aspectos.

La carencia de innovación también puede ser abordada como una consecuencia derivada del ejercicio de una Revisoría Fiscal, limitada y circunscrita al cumplimiento de las disposiciones legales. Rafael Vesga en su trabajo “Emprendimiento E Innovación En Colombia: ¿Qué Nos Está Haciendo Falta?” (2008) considera que la innovación y el emprendimiento presenta un rápido avance, por lo que plantea el problema de cómo la sociedad colombiana puede enfrentar esta situación. También expresa que la innovación se manifiesta en 3 niveles: macroeconómico, empresarial e individual. Por lo tanto, para garantizar que una sociedad sea más emprendedora, es necesario activar el potencial de las organizaciones, las personas y el contexto macro. Esto denota que la innovación es un factor de capital importancia para las firmas de auditoría, los contadores que ejercen estas labores y las normas vigentes.

Debido a la evidente carencia de innovación en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, no existen méritos que motiven un aumento en los beneficios económicos percibidos por las compañías encargadas del suministro de esta clase de servicios. Como última instancia, esto significa un impedimento para que las organizaciones de servicios de Revisoría Fiscal y Auditoría tengan un adecuado crecimiento en su industria, generando nuevos empleos y aportando al desarrollo económico del país.

La necesidad de un nuevo rumbo para la Revisoría Fiscal

Para concluir esta reflexión, es menester reafirmar algunas aseveraciones. En primer lugar, varios autores e instituciones están de acuerdo con que el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia debería estar delineado por las necesidades cambiantes del entorno de las organizaciones, en lugar de las reglamentaciones interpuestas por el gobierno y las instituciones. Este asunto toma importancia, al recordar que el entorno de las organizaciones se encuentra acechado por una economía de mercado, por los impactos de la globalización y otras condiciones exógenas. Este entorno demanda organizaciones competitivas, con la capacidad para satisfacer las necesidades de sus clientes, de una manera eficiente y eficaz.

En esta instancia, la Auditoría de Gestión representa una herramienta útil que puede garantizar a las organizaciones una mejora en sus procesos, aumentos en su desempeño y el cumplimiento de sus metas y estrategias con éxito mediante servicios de asesoramiento, suministrado por instancias independientes, con las habilidades y los conocimientos adecuados. Fuera de eso, al conservar similitudes elementales con el ejercicio de la Revisoría Fiscal, una integración entre ambas disciplinas se presenta como una oportunidad para dar un valor agregado a las organizaciones mediante la entrega de servicios definidos por las necesidades de la economía colombiana, más que por las indicaciones de una norma o decreto.

La idea de una integración entre la Auditoría de Gestión y la Revisoría Fiscal, se encuentra contemplada por algunos autores e instituciones del gremio contable. A pesar de esto, prevalece el conflicto conceptual entre quienes están de acuerdo y quienes están en contra de esto. A causa de este conflicto (principalmente conceptual) suscitado en las diversas instituciones, académicos y leyes que rodean el gremio contable, la Revisoría Fiscal actual se encuentra impedida para evolucionar a una auditoría integral que ahonde más en los diversos aspectos de las organizaciones y se encuentre delineada por las necesidades del contexto actual Colombiano. Por esto, es primordial que las instituciones y académicos redefinan el concepto de la Revisoría Fiscal, con miras a un servicio de mayor valor para todos los grupos de interés.

Bibliografía

- Auditoría De Gestión: Fundamentos Teóricos Y Metodológicos. (2018). Retrieved from <http://hemeroteca.lasalle.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,url,uid&db=edsbas&AN=edsbas.E6E6E7D4&lang=es&site=eds-live>
- Bermúdez, J. M. (2017). Revisoría Fiscal: Una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado. Retrieved from <https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2017/03/Revisor%C3%ADa-Fiscal-3ra-Edici%C3%B3n-1.pdf>
- Cardozo, J. M. (2014, Diciembre 18). *Aplicación de la ISAE 3000 en la labor del Revisor Fiscal*. Retrieved from Comunidad Contable: http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_1111/contrapartida_1111.asp?print=1

- Cervera, G. E. (2012). Estancamiento de la Revisoría Fiscal en Colombia.
- Congreso de la República. (n.d.). *Ley 43 de 1990*. Retrieved from https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf
- Consejo Técnico de La Contaduría Pública. (1993). *Pronunciamiento 7 Sobre Revisoría Fiscal*. Ministerio de Educación Nacional.
- Consejo Técnico de La Contaduría Pública. (2008). *Orientación Profesional: Ejercicio de la Revisoría Fiscal*.
- Contable, C. (2018, Septiembre 28). *Lo que debes saber acerca de las NAI*. Retrieved from <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Normas-de-aseguramiento/normas-de-aseguramiento-de-la-informacion-nai.asp>
- Economipedia. (2018). *Coste de Oportunidad*. Retrieved from <http://economipedia.com/definiciones/coste-de-oportunidad.html>
- Figueroa, S. M. (2014). *La revisoría fiscal en Colombia*. Retrieved from <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13056/La%20revisor%EDA%20fiscal%20en%20Colombia.pdf;jsessionid=B2407D65CF705F8A4FEA2317CA43763B?sequence=1>
- Garzón, H. J. (1999, Agosto). *Auditoría de Gestión*. Retrieved from <http://www.fedecop.org/Carta%20Fedecop%203%20Auditoria%20de%20Gestion.pdf>
- Gómez, H. B. (1996). *Marco Conceptual de La Revisoría Fiscal en Colombia: Un aporte de citas y reflexiones para su construcción*.
- González, I. P. (2018). Auditoría un Enfoque de Gestión. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*.
- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. (2018, Enero 17). El revisor iscal y sus Obligaciones. pp. 74-78.
- Platón. (n.d.). *La República*.
- Polo, D. L., Lobatón, G. P., & Caballero, A. F. (2012). Modelo de auditoría de gestión y su relación con el ejercicio de la revisoría fiscal, en entidades del sector de economía solidaria del distrito de Santa Marta. 21.
- Prieto, S. d. (2014). Auditoría de Gestión a los departamentos de Contabilidad y Bodega de la Empresa de materiales para la construcción Baldijhoe de la ciudad de Loja, año 2013.
- Real Academia Española. (2014). *Definición Paradigma*. Retrieved from RAE: <http://dle.rae.es/?id=RpXSRZJ>

- Redondo Duran, R., Llopart Pérez, X., & Duran Juve, D. (1996). *Auditoría de Gestión*. Barcelona.
- Universidad Central. (2015). *Competitividad Empresarial*. Retrieved from https://www.ucentral.edu.co/images/documentos/editorial/2015_competitividad_empresarial_001.pdf