

**NECESIDAD DE PRESERVAR LA REVISORÍA FISCAL, EN TORNO A LA
ARMONIZACIÓN DE LA NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN
COLOMBIA**

**LEIDY VIVIANA HUERTAS PRECIADO
ERICA YULIED MOLINA PATIÑO**

**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA LOS LIBERTADORES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
PROYECTO DE GRADO
BOGOTÁ
2019**

**NECESIDAD DE PRESERVAR LA REVISORÍA FISCAL, EN TORNO A LA
ARMONIZACIÓN DE LA NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA EN
COLOMBIA**

**LEIDY VIVIANA HUERTAS PRECIADO
ERICA YULIED MOLINA PATIÑO**

Trabajo de grado realizado para obtener el título de Contador Público

Asesor

Fabián Leonardo Quinche Martín

**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA LOS LIBERTADORES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
PROYECTO DE GRADO
BOGOTÁ
2019**

Nota de aceptación

Firma del presidente del jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Bogotá D.C, 29 de marzo de 2019

Las directivas de la Fundación Universitaria Los Libertadores, los jurados calificadores y el cuerpo docente no son responsables por los criterios e ideas expuestas en el presente documentos. Estos corresponden únicamente a los autores

Agradecimientos

Le agradecemos a Dios por habernos guiado, llenarnos de fortaleza, salud y alegría, por permitirnos llegar a este momento de nuestra carrera, logrando todos nuestros objetivos y llenando todas nuestras expectativas.

A nuestros padres por su apoyo incondicional, por su amor, sus consejos y los valores que han inculcado a lo largo de nuestra vida, formándonos como personas integrales.

A nuestro profesor y tutor Fabián Leonardo Quinche, por su colaboración, su apoyo e interés, fortaleciendo nuestros conocimientos, y brindarnos parte de su tiempo para llevar a cabo el desarrollo de nuestro trabajo de grado.

Gracias a la Fundación Universitaria Los Libertadores, por brindarnos las herramientas que permitieron desarrollar nuestros conocimientos, formándonos como profesionales idóneos e integrales para la sociedad.

Contenido

Agradecimientos.....	5
Resumen	7
Introducción	8
CAPITULO 1: Antecedentes históricos y normativos de la Revisoría Fiscal en Colombia.....	13
Origen del control	13
Corriente Latina.....	13
Corriente Anglosajona.....	16
Marco Regulatorio de la Revisoría Fiscal	18
Normatividad Colombiana de la Revisoría Fiscal	18
CAPITULO 2. Crisis de la Revisoría Fiscal y su contraste del modelo de las Normas Internacionales de Auditoría	25
Origen de la figura, Revisor Fiscal en Colombia	25
Perspectiva e Impacto de la convergencia a Estándares Internacionales	27
Contraste de los modelos de Auditoría y Control	31
CAPITULO 3. Papel de la Revisoría Fiscal en la corrupción.....	37
Metodología caso Reficar	37
Refinería de Cartagena S.A. (REFICAR).....	39
CONCLUSIONES	56
Bibliografía.....	59

Resumen

Este trabajo de grado tiene como finalidad establecer la importancia y necesidad de mantener en Colombia la Figura del Revisor Fiscal, en torno al proceso de adopción que tiene el país de las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, lo cual ha generado incertidumbre acerca de su prevalencia. El proyecto se lleva a cabo desde una metodología interpretativa, en la que se realiza un análisis documental de fuentes primarias y secundarias, junto con el estudio de un caso que ha denigrado la fiabilidad de la Revisoría Fiscal, con el fin de determinar si las causas de dicha situación se originan por la ética profesional o por la estructura que rige dicha figura.

Palabras Clave: *Revisoría Fiscal, Normas Internacionales de Auditoría, Control, Fiscalización.*

Abstract

This research project has the purpose to establish the importance and necessity to maintain in Colombia the role of Revisor Fiscal around the process of adoption of International Auditing Standards, which have generated uncertainty about its prevalence. Project will be carried out from an interpretive methodology, in which a documental analysis of primary and secondary sources will be done; also, it will be carried out an analysis of two case studies that have denigrated the fiability of Revisoría Fiscal, with the aim of determine if the causes of those cases were originated by professional ethics of the structure of Revisoría Fiscal.

Keywords: Revisoria Fiscal, International Auditing Standards, Control, Fiscalization.

Introducción

La Revisoría Fiscal ha estado desarrollándose como un exponente de la Contaduría Pública y el ejercicio de control en el país. Sierra (2001) afirma:

La preocupación por lograr una autonomía de la disciplina Contable y su ubicación en las ciencias sociales obliga a conocer el pasado analizando sus diferentes manifestaciones, (...). Las características del sistema contable colombiano deben entenderse desde su evolución puesto que de esta manera se ubica su situación coyuntural y estructural, a partir de la cual es posible un devenir exitoso. (pág. 47)

Las principales disposiciones que regulan las funciones, inhabilidades, nombramiento, informes y demás características del Revisor Fiscal, se encuentran establecidas en el Código de Comercio y en la Ley 43 de 1990. Dentro de estas normas y las que les complementan, están estipuladas las directrices y la estructura del Revisor Fiscal, de tal manera que es el resultado de múltiples modificaciones y adecuaciones que ha tenido desde su surgimiento en el siglo XX, con el fin de adecuarse a las necesidades de fiscalización colombianas.

El Revisor Fiscal desempeña un papel relevante en el desarrollo económico del país, basado en su estructura y responsabilidad, no solo de índole fiscal y financiero, sino también su importancia a nivel social. Pero, es a causa de sucesos económico-sociales, como la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera, los cuales buscan una homogeneización de la información económica, que Colombia viene experimentando por los múltiples cambios y adaptaciones para armonizar su información conforme a un contexto de globalización.

En medio de este proceso de adaptación de la información a estándares internacionales, la figura del Revisor Fiscal no se ha visto integrada con las disposiciones contenidas en la ley 1314 de 2009, puesto que en la Ley se estipula la adopción a las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, las cuales tienen un enfoque dirigido a la Auditoría financiera pero el papel del Revisor Fiscal y su estructura integral en la Auditoría, no se ha visto involucrada hasta el momento en torno a su actualización e incorporación frente a la normativa internacional, ya que no se efectuó un análisis previo que permita una vinculación y relación entre la normativa local y

las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, lo que ha generado incertidumbre acerca de su proceder en Colombia.

En el Decreto 302 de 2015, compilado por el Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2496 de 2015, por medio del cual se estipula la obligatoriedad de la aplicación de las Normas Internacionales de Aseguramiento, por parte de auditores y Revisores Fiscales, se da un lineamiento de imposición de una normativa, pero no se da una correlación entre la normativa Colombiana, su estructura, legislación, y demás características que se establecieron en Colombia a raíz de sus necesidades. Con base en estas situaciones y de una adopción dada sin un marco de relación con lo que ya se encontraba estipulado en Colombia, se han generado vacíos e incertidumbres, en cuanto a la vigencia y validez de las leyes, decretos y pronunciamientos que son la base de muchos procesos y de la constitución de la figura del Revisor Fiscal.

A partir de las nuevas normativas, que involucran la adopción a un direccionamiento diferente de control, son varias las entidades que han arremetido contra la Revisoría Fiscal, en torno a el papel que ha venido desempeñando, entre ellas, la Superintendencia Financiera de Colombia, publicó para comentarios la Circular externa Numero 003 (2018), relacionada con la modificación de la Circular básica jurídica en lo relacionado con la Revisoría Fiscal, donde pretende actualizar el marco regulatorio, el cual regiría a partir del 01 de enero del 2019. Frente a ella ya se han presentado varios pronunciamientos, así como se mencionaba varios proyectos en los que se demerita la Revisoría Fiscal, basados en el control deficiente que ha dado origen a múltiples casos de corrupción en el país con la finalidad de hacer de esta cada vez menos relevante legalmente en Colombia como pasa con el Proyecto de Ley de Armonización Contable de noviembre de 2014, que dentro de su contenido contempla el derogar los artículos del código de comercio del 207 al 209, que son base jurídica de las funciones y obligatoriedad del ejercicio del Revisor Fiscal. Tal como lo afirma Peña (2015) “Si se derogan dichos artículos, ¿cuáles serían las funciones que debería cumplir el Revisor Fiscal? Es elemental que, al no existir funciones, desaparece el cargo, sería abolido. Luego, la eliminación de dicha figura sería una realidad” (pág. 1).

El proyecto fue rechazado, pero de esta manera continuamente se han generado propuestas y críticas que demeritan su importancia, tratando de hacer ver la figura del Revisor Fiscal, como un ejercicio innecesario. Con base en esto nuestra problemática se ve inmersa en medio de los cambios que Colombia tiene a raíz de la adopción a estándares internacionales, frente a su necesidad de tener una aceptación y armonización internacional, sin llevar a cabo un análisis previo para adoptar los cambios necesarios a la economía, estructura funcional y bases socio-políticas. Con base en esta situación surge nuestro interrogante de investigación, el cual pretende resolver ¿Cuáles son las características que hacen a la Revisoría Fiscal diferente del modelo de Auditoría y Aseguramiento promovido por la IFAC (Federación Internacional de Contadores) y necesaria en relación con el contexto social, económico y político colombianos?

Colombia se ha visto expuesta a varios fenómenos que traen consigo cambios y adopciones, por ser catalogado como un país en vía de desarrollo económico global. Actualmente se ha visto enfrentado al fenómeno de adopción de Normativas Internacionales que rigen la expresión, interpretación y fiscalización de nuestra economía, esto en torno a que haya una armonización de la información y de tal manera pueda ser comparada.

La Revisoría Fiscal desarrolla un papel muy importante en la sociedad colombiana. Por ende, nos vemos orientadas a conocer y analizar acerca de porqué una figura que surgió en el siglo XX en el país, la cual dio al Contador Público una función especial de responsabilidad delegada por el Estado, está en un supuesto proceso de abolición. Se puede evidenciar que dicha situación no se acomoda a las necesidades del país, puesto que desde que surgió esta figura de fiscalización se le otorgaron características propias, como la fiabilidad y seguridad en sus informes frente a la actuación correcta de las empresas entorno a la sociedad, con el fin de que el estado pudiese tener seguridad en la información presentada por cada empresa de acuerdo con el desarrollo de sus actividades económicas.

Es importante entender que no solo es posible adquirir conocimientos, con lecturas, escuchando la cátedra de los profesores, sino adquiriéndolos a través de la interacción con el medio que nos rodea, teniendo presente que es una de las riquezas más grandes para la sociedad, ya que permite aportar una mejoría en los cambios que enfrenta nuestro país. Gary Becker propone, citado en (Sierra J. , 2004) “hacer del estudiante un investigador, crítico, autogestor y generador de

desarrollo, capaz de interactuar en equipo con personas de otros saberes y de proponer alternativas con argumentación y espíritu de ayuda hacia el ser humano y el entorno” (pág. 2) ,es por ello que la investigación que se presenta en este proyecto en la carrera de Contaduría Pública, de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Fundación Universitaria los Libertadores, busca realizar una contribución frente a los cambios de Normativa Internacional a las que se ve enfrentado nuestro país y nuestra profesión, dejando un aporte con nueva información con el fin de fortalecer y generar un mayor conocimiento. Además, gracias a la academia, los valores y principios inculcados durante nuestra formación ponemos en práctica y damos continuidad a aquellos aportes que han realizado más autores entorno a la investigación, buscando siempre progreso y desarrollo en el país.

De acuerdo con lo anterior, la presente investigación se realiza con el fin de generar un apoyo a la prevalencia de la figura de fiscalización estructurada y normativamente establecida, con base en las necesidades del país y que por esta misma razón se originó este órgano de control, el cual ha lidiado con varios fenómenos financieros, sociales y normativos en el transcurso de su historia para su establecimiento como figura de Fe Pública ante el Estado, es por ello que el presente trabajo tiene como objetivo general, ***demostrar que la Revisoría Fiscal es una figura integral de fiscalización, necesaria respecto al entorno social, económico y político colombiano, y diferente al modelo de Auditoría planteado en las normas internacionales de Auditoría***, gracias a su proceso integral para las empresas y siendo esta figura el máximo exponente de la Contaduría Pública como profesión, queremos dar a conocer el fundamento del porque su existencia y el por qué no se debería abolir en Colombia.

Para su desarrollo, llevaremos a cabo cuatro objetivos específicos en esta investigación, el primero será identificar, a través de un análisis histórico y conceptual, las causas, características, y problemas de la Revisoría Fiscal en Colombia. En torno a esto, se encuentran dos tipos de tradiciones de las que se generan estos tipos de fiscalización, resaltando si nos es acorde con relación al contexto colombiano la aplicación de una Auditoría financiera como se propone en la normativa internacional o si aún se tiene la necesidad de mantener la Revisoría Fiscal, analizando las necesidades por las que surgió y si es Colombia un país en el que este planteamiento es eficaz y veraz frente a todos los aspectos que afectan y son relevantes a nuestra economía y desarrollo

social. El segundo objetivo, queremos confrontar la normativa y estructura de la Revisoría Fiscal colombiana y la Auditoría Financiera contemplada en las Normas Internacionales de Auditoría en función de control, evaluación y mitigación del riesgo en las entidades, para poder identificar sus principales características, similitudes y diferencias. El tercer objetivo es describir las ventajas de mantener la figura del Revisor Fiscal en Colombia frente a su presunta situación de derogación, a partir del análisis de los proyectos de ley, el proceso de armonización de la información que están impactando la figura del Revisor Fiscal, con el fin de poder determinar si los argumentos en contra, y el dejarla a un lado, para adoptar un diferente modelo de control son coherentes y pertinentes, respectó a las características, estructura y demás factores que están inmersos en Colombia. Por ultimo nuestro cuarto objetivo nos llevara a analizar el escándalo financiero de la Refinería de Cartagena (Reficar), uno de los escándalos financieros que han golpeado de gran manera a nuestro país en la última década, con el fin de identificar las falencias de fiscalización y control que intervinieron para el desarrollo del mismo, a partir de esto generar un análisis basado en el desarrollo histórico y conceptual realizado, para determinar si este tipo de situaciones de corrupción son a razón de un modelo de control ineficiente y sus bases de fiscalización no son las necesarias para la mitigación de riesgos, o si por el contrario la falencia está en la mala o falta de práctica de la estructura de control, esto en relación con la falta de ética del profesional.

En la última parte, se finalizará con unas conclusiones que dan por hecho el desarrollo de nuestros objetivos, describiendo la situación coyuntural por la que atraviesa la figura del Revisor Fiscal en nuestro país y así mismo sus principales ventajas que dan gran importancia de prevalencia, como figura de control y fiscalización.

CAPITULO 1: ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y NORMATIVOS DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA

Origen del control

Para tener una base de sustentación del origen de la Revisoría Fiscal en el país, debemos integrar, el origen del control, por el cual Colombia se estructuró y del cual surgen sus necesidades a raíz de su constitución como Estado. “El control actúa con fundamento en el interés público, busca que las decisiones alcancen la máxima satisfacción de necesidades humanas para todos y cada uno de los agentes sociales, neutraliza el ejercicio exorbitante del poder a través de acciones de satisfacción de necesidades, mediante la inclusión de satisfactores” (Franco, 2011, pág. 107). Así, se describen las dos grandes corrientes de control, Latino y Anglosajón, con el fin de que tengamos una comprensión más amplia para analizar el impacto de la norma internacional en el país y su manera de adoptarla.

Las corrientes de control surgen de la necesidad del pueblo de tener una confiabilidad, certeza y garantías para los consumidores frente las compañías, así como del buen manejo de recursos públicos, que a grandes rasgos lo podríamos abarcar en lo que sería una carencia de confianza originada de las relaciones entre los entes económicos, buscando una confiabilidad de la información. Es a partir de esto que se originan dos corrientes: la corriente Latina y la corriente Anglosajona, las dos con objetivos, esquemas y filosofía muy arraigados, opuestas entre si desde varias perspectivas.

Corriente Latina

Surge en Europa, en la Grecia clásica, como un elemento de la democracia, construida en ciudades-estado con el fin de generar un desarrollo de la sociedad, este proceso fue erigiéndose junto con un control político y social. Con la evolución de La República Romana y la estructuración de su organización estatal, se fortaleció el control para el recaudo de tributos e inspección de ingresos, antecediendo a lo que sería el control fiscal y fue desde este punto como las monarquías, imperios y épocas marcadas por el feudalismo generaron la estructura inicial de este tipo de corriente, dados los tipos de gobierno en que se buscaba un predominio del poder, ejerciéndolo a través del control (Franco, 2001).

Este enfoque se encuentra basado en la intervención, su relación es muy estrecha entre el poder y la concepción del estado, “con objeto de cuidar el patrimonio público frente a probables e indebidas apropiaciones”. (Franco, 2001, pág. 196). A raíz de que su surgimiento se deriva de la institucionalización de la confianza, razón por la que el estado tomó partido para ejercer a través de su poder, una intromisión al sector privado, para salvaguardar sus intereses, con el fin de poder dar un carácter más eficiente y controlado al estado, para ser este el administrador de la economía y procurando que la sociedad pudiera tener confianza y seguridad frente a la transparencia, alcanzando como tal un doble propósito en el que se daba una protección del ingreso público y se generaba la práctica de la justicia social. (Franco, 2001).

Sus características principales van enfocadas a un control permanente y autoritario, establecida a través de una forma de gobierno conformada por el senado, magistrados y la asamblea popular, esto en pro del control fiscal, teniendo a la vez una relación e intervención con la economía, buscando mejorar la relación entre oferta y demanda, y a su vez en la regulación de precios (Franco, 2001). Su perspectiva de control es de integralidad en función del tiempo, generando así un control de carácter previo por medio de una auditoria transaccional, perceptivo que se ejerce en tiempo real, en el desarrollo de las operaciones y posterior o correctivo, protegiendo los intereses del estado como gobierno y de la comunidad.

Teniendo en cuenta las características e historia de la corriente latina, tenemos que analizar su raíz u origen que es el Estado, el cual se encuentra compuesto por dos elementos: los formales (poder público y el gobierno) y los materiales (nación y territorio) y es de su composición que surge la necesidad por la formación de esta corriente, en función de su objeto que tal como lo afirma Rousseau citado en (Machado, 1991, pág. 244) es “Encontrar una forma de asociación capaz de defender y proteger con toda la fuerza común la persona y bienes de cada uno de los asociados”. Por tanto, el Estado está encaminado hacia un bien común, generando beneficios sociales, mejoramiento económico, control y estabilización del mismo, y las modalidades en que el Estado interviene para su desarrollo se componen de:

- ✓ Intervención financiera
- ✓ Generación de empresas oficiales
- ✓ Intervención a través de organismos de control
- ✓ Intervención a través de organismos de vigilancia
- ✓ Planificación

La corriente Latina se desprende especialmente de dos modalidades de intervención (control y vigilancia) en donde se genera en mayor parte su evolución y estructuración (Machado, 1991).

Es importante el conocer que la evolución de esta corriente de control es la base de la fiscalización, según lo expone Machado (1991):

La fiscalización es una actividad integrada que implica ejercer o desarrollar una serie de funciones encaminadas a garantizar la conservación (acumulación) de la riqueza de un determinado ente contable o unidad económica. Es una de las formas de controlar dichos entes o unidades (a nivel público y privado) que interesa a particulares, a empresarios y al mismo Estado; la fiscalización se desarrolla sobre aspectos contables, jurídicos, económicos y administrativos. (pág. 302)

Es de la fiscalización que surgen las figuras de control que se han amoldado a las necesidades del país, que tienen como eje tres elementos interesados: El estado, la sociedad y la empresa privada, cubriendo a su vez todos los entes económicos participantes en la economía para que el cubrimiento sea de igual manera integral.

Conforme la sociedad ha avanzado, de igual manera este tipo de control, manteniendo una estrecha relación con el derecho, convirtiéndose ahora en una estructura bajo la que se han formado y regulado muchos países. En el caso de Colombia, es un país muy arraigado a este tipo de control, por nuestro tipo de constitución como estado, por nuestros intereses y la formación de nuestra sociedad en la que, nuestro control requiere de una necesidad de intervención, que “actuó durante todo el tiempo, desarrollando de manera secuencial actividades controladoras de carácter previo, perceptivo y evaluativo, en forma directa y permanente, sobre la totalidad de los recursos empresariales” (Franco, 2001, pág. 202).

En Colombia tenemos el acogimiento y una estructuración más marcada a la corriente Latina, desde el inicio del intervencionismo contemplado en la constitución del 1886, art 44 en donde se enmarca el concepto de policía económica, dicho concepto alude al inicio de la intervención en la economía del país y esto a través de controles y regulación del mismo, pero es hasta la reforma constitucional de 1936 que se formaliza la intervención en empresas públicas y privadas (Machado, Fiscalización de la empresa privada a través del contador público, 1991).

Corriente Anglosajona

Se originó desde la creación de las compañías navieras en Holanda, en el siglo XV, en donde se fortaleció la sociedad mercantilista, donde se generó una división del capital y su administración, ya que los dueños del capital de dichas navieras, para tener más confianza en las actividades lucrativas que ejercían, cedían esta acción de administración a terceros especializados. Desde este primer momento surge la necesidad de que los propietarios tuvieran un informe en donde se revisaran las cuentas de rendimientos según las administraciones encargadas, por tanto, poco a poco fueron surgiendo especialistas en dichas evaluaciones, con el fin de velar por la razonabilidad de la información generada por la administración (Franco, 2001).

El inicio de este control se genera a través de estos especialistas en evaluación, cuya función era evaluar los resultados generados por los administradores y así mismo informar a los propietarios, por tanto desde sus inicios podemos notar como su ejercicio no era de control, si no de evaluación, el cual se realizaba con posterioridad a la operación, su relación estaba basada entre el capital, el trabajo y la administración, pero dado a que su origen fue por el mercantilismo emergente, no se contempló ninguna intervención o influencia estatal .

En torno a su ideología de la libre empresa, en la que la intervención del estado es mínima. Su interés esta direccionado en la organización privada, esta se divide a su vez en dos tipos de modelos lo cuales según describe Franco (2001):

1. Modelo Clásico: Se constituye tras la separación de la propiedad y la administración del capital, sus actividades van encaminadas al examen, la inspección, comprobación y confirmación. Dentro de su estructura tiene tres bases fundamentales: La escuela clásica de control, basada en el autoritarismo, cuyo objetivo es guiarse a la perspectiva de inspección y castigo; La Auditoría externa, que se basa en la gestión, administración encaminada a la detección de fraudes en control del debido uso de los recursos y; La protección de los intereses privados que está orientada a la toma de decisiones y evaluación e interpretación de los informes financieros.

Con este modelo también se da el surgimiento del control interno definiéndose como “el plan de organización y todos los métodos coordinados, adoptados para salvaguardar los

activos, revisar la precisión y confiabilidad de los números contables”, dentro del desarrollo de este modelo, la Auditoría interna generó cambios en la Auditoría externa, aunque con énfasis poco significativos, para las determinaciones de la evaluación.

2. Modelo Neoclásico: Se generó a partir de nuevas conceptualizaciones y pensamientos, pero bajo una misma perspectiva. Fue muy influenciada por la teoría de la agencia, basada en la relación contractual entre la administración y el capital, en donde surgió un interés común entre los administradores y los propietarios, generando así estrategias por el fortalecimiento y evolución de las compañías, con esto la evaluación externa tomó mucha más fuerza, fortaleciendo la Auditoría financiera. Contiene dentro de su estructura tres bases que lo caracterizan: Renacer, en donde se contiene el desarrollo contable y se genera por primera vez el paradigma de la utilidad; El control interno y el presupuesto como instrumento de control. De este modelo, con los cambios generados por su nueva estructuración, se generó una regulación formada de:

- ✓ Normas de la persona: independencia mental, cuidado y diligencia
- ✓ Normas de trabajo: evaluación del control interno, planeación y supervisión.
- ✓ Normas del informe: razonabilidad, salvedades, observancia en principios contables.

Con base en las dos corrientes de control, sus objetivos, finalidades y a quienes va dirigido, tenemos que las dos corrientes tienen entre sí perspectivas opuestas, en el manejo de control, en su relación con el tiempo y su carácter, posterior en el modelo anglosajón y permanente en el modelo latino.

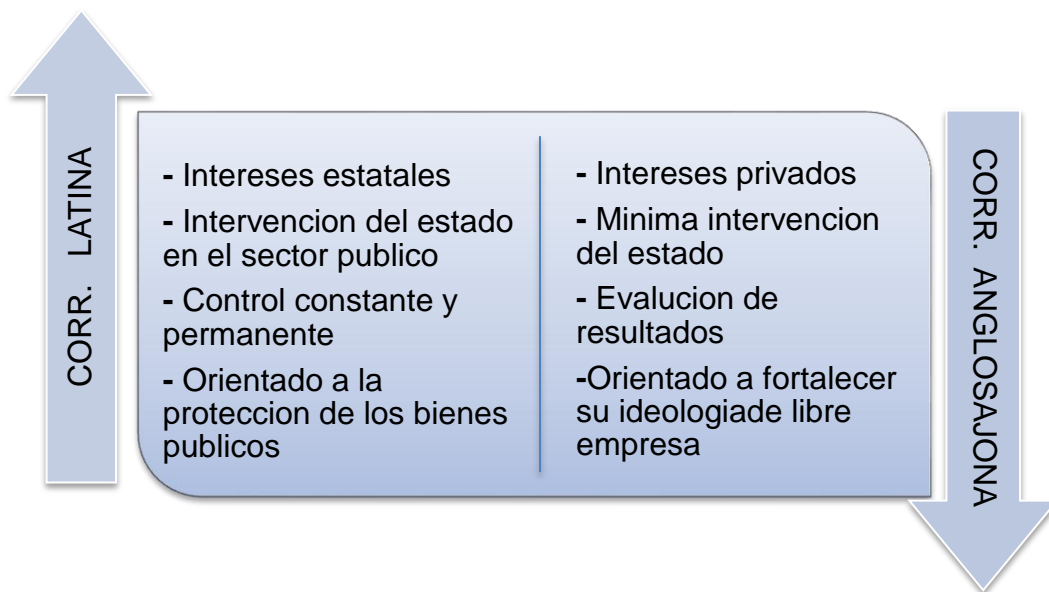


Figura 1. Creación propia a partir de (Franco, Evolución histórica del control, 2001)

En la Figura 1 se presentan las diferencias a grandes rasgos que se derivan de estas dos corrientes de control, lo que permitirá un análisis más profundo de las consecuencias de implementar una normativa cuyas directrices y estructura, son resultado de otro tipo de perspectiva y un diferente tipo de escenario, en donde las mismas son suficientes.

Marco Regulatorio de la Revisoría Fiscal

Normatividad Colombiana de la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal se ha constituido a través de las siguientes leyes y promulgaciones, con el fin de tener un concepto claro de su estructura, su funcionalidad y objetivos para el cumplimiento a cabalidad de sus integralidades como figura fiscal.

Las primeras apariciones normativas de la figura que inicialmente se ejercida de manera empírica, fueron durante de la década de 1920, donde surgen las obligaciones fiscales, para brindar credibilidad y seguridad, pero la primera ley referente a la Revisoría Fiscal como figura de control, fue la Ley 58 de (1931) creada por la superintendencia de sociedades anónimas, la cual en su artículo 26 establece sus incompatibilidades y en los artículos 40 y 41 fija

responsabilidad del Revisor Fiscal frente a los accionistas, “los miembros de la administración y los fiscales y revisores son solidariamente responsables para con la sociedad, de los daños que causen por violación o negligencia en el cumplimiento de sus deberes”. Posteriormente surgió la Ley 73 de 1935, la cual estipuló que toda sociedad anónima tuviera un Revisor Fiscal, respecto a sus funciones, fue hasta el decreto reglamentario 2521 de (1950) que dichas funciones, fueron descritas:

Artículo 137. Son funciones del revisor Fiscal

- a) Examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la sociedad y comprobantes de las cuentas;
- b) Verificar el arqueo de Caja por lo menos una vez en cada semana;
- c) Verificar la comprobación de todos los valores de la compañía y de los que ésta tenga en su custodia;
- d) Examinar los balances y demás cuantías de la sociedad;
- e) Cerciorarse de que las operaciones que se ejecuten por cuenta de la compañía están conformes con los estatutos, con las decisiones de la Asamblea General y de la Junta Directiva y con las disposiciones legales;
- f) Dar oportunamente cuenta por escrito a la asamblea general de accionistas, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que anote en los actos de la compañía;
- g) Autorizar con su firma los balances mensuales y los semestrales o anuales; y
- h) Las demás que le señalen los estatutos o la asamblea general de accionistas, compatibles con las indicadas en los apartes anteriores.

Con el paso de los años, las instituciones públicas hicieron que el Revisor Fiscal desempeñara un papel de relevancia frente a las actuaciones de las empresas, vinculándolo en procesos como la inscripción de las sociedades, donde ya era exigible un Revisor Fiscal suplente, así mismo atestaciones sobre el capital, firmas autógrafas en los balances presentados, lo que hoy se conoce como Estados Financieros certificados.

Un concepto muy importante en la función de la Revisoría Fiscal es la Fe Pública, ya que este es el vínculo moral y social que permite una interacción más transparente y verídica del ejercicio de su función a través del Contador Público. Por tanto, tenemos que la Fe Pública fue estipulada en la Ley 145 de (1960) Art 1.

Se entenderá por Contador Público la persona natural que mediante la inscripción que acredita su competencia profesional, queda facultada para dar Fe Pública de determinados actos, así como para desempeñar ciertos cargos, en los términos de la presente Ley. La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar Fe Pública sobre actos que interesen a su empleador, salvo en lo referente a las funciones propias de los Revisores Fiscales de las sociedades.

Dentro del Código del Comercio (1971) en los artículos del 203 al 217 se estipula la obligatoriedad del Revisor Fiscal en las sociedades por acciones, las sucursales y compañías extranjeras, la elección del Revisor Fiscal en cada tipo de entidad, las inhabilidades e incompatibilidades del Revisor Fiscal y el periodo de vigencia del revisor en las compañías; una vez mencionadas las directrices generales para la funcionalidad del Revisor Fiscal. En el art 207, se describen las funciones del Revisor Fiscal y en consecuencias las sanciones y responsabilidades a las que debe dar cumplimiento el Revisor Fiscal, tales como civil, penal, administrativa y disciplinaria.

En (1971) se implementó un nuevo Código de Comercio, derogando disposiciones anteriores sobre sociedades comerciales, como la ley 58 de 1931, ley 73 de 1935, y el decreto 2521 de 1950. Este código impuso la Revisoría Fiscal obligatoria únicamente a las sociedades por acciones y las sucursales de sociedades extranjeras. Dispuso igualmente lo siguiente:

Por último, en el Código de Comercio se tratan como principio fundamental la reserva del Revisor Fiscal y el contenido de los informes que debe presentar.

La Ley 43 (1990) establece las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales están conformadas por las normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la rendición de informes, las mismas se encuentran detalladas en función del proceso de consecución de la aplicación de la Auditoría

Se expresa la funcionalidad, objetivo y la importación de los papeles de trabajo, los dictámenes y en qué tipo de casos se emiten, en general la ley 43 de 1990, es una ley reglamentaria de la profesión del Contador Público, en donde por disposición se encuentran las características y demás disposiciones a las que tendrá obligación el Revisor Fiscal.

En la Ley 222 (1995), se modifica al código del comercio la responsabilidad penal del Revisor Fiscal a través de sus artículos 42, 43 y 45 señalando las conductas que conllevan a sanciones penales y adicionalmente al estatuto anticorrupción (ley 190 de 1995), contempló que se agravan las penas a los Revisores Fiscales, casos de legalización, recepción y ocultar bienes que provengan de actividades ilegales, adicionalmente en sus artículos del 35 al 40 de la mencionada ley, indica que es responsabilidad de la Junta Central de Contadores imponer sanciones que de acuerdo a su gravedad van desde sanciones , multas de hasta cinco salarios mínimos cada una, hasta la cancelación de la tarjeta profesional por delitos en contra de la Fe Pública, la economía nacional, la propiedad, etc.

El Pronunciamiento 7 (1994) del Consejo Técnico de la Contaduría definió la Revisoría Fiscal como “un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales” también hace referencia a todos los aspectos relevantes de la Revisoría Fiscal, desde su finalidad, objetivos y descripción de sus funciones, hasta las sanciones que conlleva la mala práctica del mismo, es por tanto que describe la Auditoría integral a realizar, los alcances, limitaciones, informes a presentar, en conclusión es un conglomerado integral de la Revisoría Fiscal. Para su actualización y estructuración con decretos, sanciones y modificaciones vigentes se emitió la Orientación Profesional del Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal (Concejo Tecnico de la Contaduria Publica, 2008), que establece una conceptualización de la profesión y todas las directrices modificadas para generar toda la compilación general de la estructura del Revisor Fiscal, definiendo la función de control de la Revisoría Fiscal como:

La Revisoría Fiscal determina un valor agregado no otorgado por otros tipos de control, dado que al prevenir neutraliza amenazas, evita perdidas, previene riesgos y coadyuva al aprovechamiento de oportunidades y a la eliminación de debilidades, en la detección promueve la productividad y la disciplina tributaria, mientras en la evaluación promueve la transparencia y la equidad todo dentro de las garantías del contrato social, en ordenamiento legal y la normativa estatutaria. (pág. 16)

Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

Las Normas Internacionales de Auditoría nacieron en los años 70 como consecuencia de la unificación y estandarización de las metodologías de Auditoría, entonces guiadas por los estándares de Auditoría generalmente aceptados (GAAS = Generally Accepted Auditing Standards) y en Colombia (NAGA = Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas).

Como lo menciona el Instituto Nacional de Contadores Públicos –INCP- (2016) “en consecuencia, desde su origen está la diferenciación entre estándares (en aras de dar prelación a la calidad y la eficiencia) y normas (de carácter nacional, local)”, proceso que, como se verá, todavía no ha culminado completamente. Para poder analizar el impacto de este proceso en el país, es necesario analizar las tres etapas por las que ha pasado la auditoría:

1. Revisión: Se realizaba comprobación de las actividades de un ente económico al 100%, estas iban ligadas al ensayo y al error, debido al grado de confianza entre el auditor y la compañía.
2. Atestación: Mediante un muestreo selectivo se validaba la razonabilidad de la información que presenta una compañía, llevándolo a unos resultados que pueden entenderse como estadísticos, en relación con la fe pública como garante del Estado. En esta etapa de Auditoría se dio total acompañamiento y acogida por medio de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia, lo que hizo que su implementación fuera exitosa.
3. Aseguramiento: Se pretendió administrar los riesgos del negocio, donde se da mayor independencia al auditor y la compañía.

Las normas internacionales de Auditoría y Aseguramiento son un conjunto de normas con una admisión a nivel mundial, las cuales son aplicables para desarrollar una Auditoría sobre Estados Financieros, debido a que están estructuradas desde principios, procesos y procedimientos que se pueden encontrar en las guías para su aplicación.

De acuerdo con lo estipulado en la Ley 1314 (2009) se da la adopción a las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Esta Ley también regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en

Colombia. A través del Decreto 302 (2015) por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

DECRETA:

Artículo 1°. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente decreto.

Artículo 2°. El presente decreto será de aplicación obligatoria por los Revisores Fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smlv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los Decretos números 2784 de 2012 y 3022 de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los Revisores Fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo

Con el fin de hacer un análisis que permita de manera clara identificar las NIA, el INCP (Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 2016) ha compartido tres enfoques para entenderla:

1. El enfoque reducido, considera únicamente los que se refieren a la Auditoría de estados financieros. En la práctica, este enfoque se queda con los estándares emitidos en los años 70's y 80's, desconociendo en buena parte su evolución posterior. Una ventaja de este enfoque reducido es que su éxito logró que ya no se aceptara la presentación de estados financieros si éstos no están auditados según estándares internacionales de Auditoría. De esta manera, la expresión se hizo popular y es conocida ampliamente en todo el mundo.

2. El enfoque amplio de las NIA es el que tiene IFAC. Las NIA constituyen un sistema o conjunto amplio que incluye: Unos fundamentos o respaldos (Prefacio, Estructura Conceptual, Glosario, Código de Ética). Si bien éstos no son propiamente ‘estándares de Auditoría’, constituyen la base para su implementación, interpretación y explicación; Los estándares internacionales sobre control de calidad, como se privilegia la calidad y no la norma, entonces estos estándares adquieren una preeminencia que se destaca. A la fecha solamente se ha emitido uno, relacionado con la calidad de las firmas que desempeñan estos servicios profesionales, el ISQC1 (véase figura 3); y Los estándares internacionales de Auditoría, que contemplan las competencias necesarias para el debido y adecuado comportamiento del auditor frente a la ejecución del trabajo, con base en los actuales pronunciamientos del IFAC, con el cumplimiento a cabalidad del código de ética por otra parte, se definen los fundamentos que regulan la Auditoría para su aplicación, análisis y evaluaciones de los estados financieros, su estructura está referida a las Auditorías de información financiera histórica y clasificados en 6 grupos, así:

- ✓ Principios y responsabilidades generales
- ✓ Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados
- ✓ Evidencia de Auditoría
- ✓ Uso del trabajo de otros
- ✓ Conclusiones de Auditoría y presentación de reportes de Auditoría
- ✓ Áreas especializadas

IFAC - CODIGO DE ETICA			
IAASB - PRONUNCIAMIENTOS			
Normas sobre Control de Calidad - ISQC 1	Auditoría y Revisión de Información financiera Histórica	Normas Internacionales de Auditoria - ISA	Seguridad Alta
		Normas Internacionales sobre revisiones IS	Seguridad Moderada
	Otras tareas diferentes de auditoria	Normas Internacionales sobre otros trabajos que ofrecen seguridad ISAE	Seguridad Moderada
	Servicios Relacionados	Normas Internacionales sobre servicios rela	No ofrecen Seguridad

Figura 2. Creación propia a partir de (Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 2016)

La clasificación anterior refleja cómo se entiende el aseguramiento, donde la Auditoría da seguridad razonable de nivel alto y donde las revisiones dan seguridad razonable de nivel medio, o más precisamente compromisos de seguridad razonable y compromisos de seguridad limitada.

3. El Enfoque NIA Plus, es un intento externo orientado a acelerar la incorporación de la administración de riesgos dentro de las NIA.

Debido a las necesidades de los usuarios de la información, donde es exigible un nivel alto en la calidad de los informes y presentaciones respecto a la situación de cada una de sus compañías, se hizo necesario ir de la mano con la globalización y hacer que esta nueva implementación sea aceptada en Colombia. Pero como se ha manifestado todo cambio va con grandes retos, los usuarios de esta nueva información requieren estudiar, leer, analizar cada manual, con el fin de desarrollar adecuadamente su labor. Aunque el escenario de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) pertenecientes al marco técnico de las NAI, solo responde las exigencias de empresas de nivel multinacional y no aquellas de carácter nacional, es decir falta claridad por parte del ejercicio de la Revisoría Fiscal, generando cambios en los objetivos planteados además de posibles vacíos que conllevarían a seguir creando escándalos negativos para el fiscalizador de cuentas.

CAPITULO 2. CRISIS DE LA REVISORÍA FISCAL Y SU CONTRASTE DEL MODELO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Origen de la figura, Revisor Fiscal en Colombia

La Revisoría Fiscal surge en Colombia debido a la necesidad pública de control del manejo de las operaciones que venían desempeñado los gerentes o administradores de las sociedades anónimas. Entre 1945 y 1953, el país estaba inmerso en un cambio económico en el que el poder de los inversionistas extranjeros cada vez ejercía más control, dando apertura a un período basado en la concentración Industrial, en donde Colombia contaba ahora con una diversidad de proveniencias

del capital, razón por la cual, para la regulación de las compañías fue necesaria la reglamentación de la profesión.

A raíz de estos hechos, surgen dos agremiaciones una es el INCP, en el año 1951, agrupando a los principales contadores de la época, el acta de constitución la firmaron 200 contadores quienes desempeñaban funciones de contabilidad en el país. Era un gremio que luchaba por la preservación de los valores y las buenas prácticas en la profesión en pro del mejoramiento continuo, además despertó en sus miembros el interés por legislar acerca de la profesión del Contador Público, es por ello que su primera gestión pública fue conseguir la reglamentación de la profesión contable por parte del gobierno nacional. La segunda agremiación es ADECONTI, es la misma Federación del Colegio de Contadores o Colegio de Contadores, creada en 1955, su finalidad era agremiar a los contadores públicos del país, la cual tomó más poder cuando, gracias al INCP, se reglamentó la profesión, ya que les dio paso al empoderamiento en la práctica de fiscalización como Revisores Fiscales, debido a que las firmas de auditoría externas se limitaron por todos los servicios que prestaban a un solo ente. Con la expedición del Decreto 2373 del 18 de septiembre de 1956, por medio del cual se fortaleció y se reglamentó por primera vez la profesión del Contador Público y se dio obligatoriedad para que la profesión de Revisor Fiscal la ejerciera un Contador Público, ya que de acuerdo con el criterio se encontraba facultado para ejercerla, dando a esta figura más importancia y un lugar mucho más significativo dentro de la legislación colombiana. (Valenzuela, 2015).

A partir de esto, se empieza a normar la Revisoría Fiscal, la cual se venía dando de manera práctica en su incursión por la necesidad que estaban teniendo las compañías de tener interventor de cuentas, para asegurar un buen proceder de los recursos monetarios por las actividades que desarrollaban, pero para que fuese efectiva, se debía normar y regular con base en parámetros que aseguraran su confiabilidad. Se podría decir que la profesión del Revisor Fiscal fue facultada por el Estado hace más de 70 años, para cumplir funciones de vigilancia y control al interior de las organizaciones tanto públicas como privadas, pero solo hasta el año 1971 se expide el Decreto 410, conocido como Código de Comercio, donde se asignan funciones precisas a la Revisoría Fiscal. La lucha constante de gremios de la profesión durante años hace que surja “la importancia que le asigna a la imperiosa necesidad de continuar en la brega gremial hasta conseguir que el parlamento colombiano erija en ley de la república” (Araujo, 1976, pág. 3)

Debido a las necesidades empresariales que han surgido con el transcurso del tiempo, como poder medir la eficacia, aseguramiento, desempeño y control de recursos, se ha llegado a la evolución y adaptación de la Revisoría Fiscal en el entorno del país, la cual ha sido alimentada de manera constante para prevenir deterioros en los componentes vitales de una organización.

La Revisoría Fiscal constituye una actividad fundamental de la profesión Contable, considerada como el ejercicio más privilegiado; algunos la reivindican como una magistratura profesional, cargo de la más alta dignidad (Franco, 2000), es por ello que la profesión se ha venido adaptando a las necesidades de la sociedad con el ánimo de que siga conservando su lugar privilegiado.

Perspectiva e Impacto de la convergencia a Estándares Internacionales

En Colombia, se comenzó a hablar en forma abierta de adopción, adaptación o armonización de estándares internacionales en materia contable, alrededor del año 1999, para esta fecha se expidió la Ley 550 (1999), que señala en su artículo 63 lo siguiente: “Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, Auditoría, Revisoría Fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes” Es por ello que este proceso de convergencia de la Revisoría Fiscal a los estándares Internacionales trajo consigo cambios representativos que ameritan procesos de investigación y actualización para el ejercicio de la profesión.

La convergencia a las normas internacionales surge con el Proyecto de Ley de intervención económica que el Comité Técnico Interinstitucional presentó en (2003), por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad y Auditoría. Este proyecto modificaba sustancialmente la figura de control de la Revisoría Fiscal, eliminaba la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que si bien se sabe son los organismos de control, dirección y orientación de la profesión en Colombia, entre otros aspectos que fueron debatidos por los diversos gremios y actores de la profesión, lo que hizo que el proyecto no prosperara.

En el año 2007, con el fin de regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se puso a discusión el proyecto de Ley 165, el cual pretendía implementar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en todas las empresas, pero como ocurrió con la Ley de intervención, no se tuvieron en cuenta todos los aspectos pertinentes, que afectaban a varios sectores de la economía causando un deterioro en la competitividad y claramente en los resultados económicos, es por ello que esta iniciativa tampoco prospero.

Con la expedición de la Ley 1314 (2009) Colombia tomó el camino hacia la convergencia a normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, ya que es en ella donde se estipula la obligatoriedad para su adopción a estos estándares internacionales de aceptación mundial, con apoyo del decreto 302 (2015) reglamentario de la ley 1314 donde se expide el marco técnico normativo de las Normas Internacionales de Aseguramiento, dentro de las que se encuentran contenidas las Normas Internacionales de Auditoría y el código de ética estructurado por el IFAC. En esta Ley se le asignó al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, presentar ante el Estado una propuesta de normas, principios, interpretaciones y guías de contabilidad, información financiera y aseguramiento, para que los profesionales tengan un mayor soporte para el desarrollo de sus funciones. De acuerdo con lo anterior el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, definió un plan que fue aprobado por el Estado, y publicado el 5 de diciembre de 2012, el cual se denominó como *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*.

A raíz de esto surge el Proyecto de Ley propuesto por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo “Por el cual se armoniza la normatividad para la aplicación de normas de información financiera y de aseguramiento de la información y se dictan otras disposiciones” puesto a consideración en noviembre de 2014 ante el Congreso de la República, se realizan modificaciones respecto a los obligados a tener Revisor Fiscal, las responsabilidades de las sociedades de contadores públicos, la elección del Revisor Fiscal, el ejercicio de la Revisoría Fiscal, la elaboración de estados financieros, las variaciones generadas en los informes, el Código de Ética que rige al profesional, entre otros. Uno de los aspectos más relevantes y criticados en

esta norma resulta ser el hecho de mencionar que “El Revisor Fiscal será un Contador Público quien aplicará las normas de Auditoría y de revisión de información financiera histórica...” como lo expresa Cardoso (2014)

Al respecto surgen algunos cuestionamientos: ¿Cómo será la armonización entre la institución de la Revisoría Fiscal y las normas éticas, las normas de control de calidad de los trabajos y las demás normas de aseguramiento de información distinta de información financiera histórica? El Proyecto de Ley pretende derogar el artículo 207 del Código de Comercio basado en que “no sería posible que la Revisoría Fiscal se siguiera exigiendo con los parámetros que han regido el ejercicio profesional durante más de 80 años”. Al respecto, debe indicarse que una modificación de tal envergadura no puede sustentarse en el sólo hecho de que la regulación lleva más de 80 años, debieran analizarse a profundidad las normas actuales y el por qué éstas requieren de cambio. (pág. 1)

En torno a este proceso de adopción de las normas internacionales, a razón de sus objetivos, su estructura y fundamentos que son el contenido de cada ley, no es razonable que se adopten unas normas sin un análisis previo a todos los campos de aplicación en los que incide, ya que no se acogen al marco social, político y económico del país, originando no precisamente un fortalecimiento a nuestra base legal para dar un mejor sustento en el ejercicio de la profesión, haciendo énfasis en la Revisoría Fiscal, sino por el contrario embistiendo y generando dudas acerca de su transcendencia en este proceso, tal como lo afirma Valenzuela (2015) “Se da incompatibilidad en la coexistencia de la Revisoría Fiscal y las normas internacionales de aseguramiento”.

La incompatibilidad dada entre las dos normativas, referentes a la Revisoría Fiscal como una práctica heredada de un enfoque latino de control, en función de una materialización de un Auditoría integral, y por otra parte el modelo diferente de control determinado en las Normas Internacionales de Auditoría, cuya estructura y propósito es propio de la Auditoría externa, con énfasis en la Auditoría financiera; Desde esta perspectiva las dos figuras se tornan muy diferentes, y es necesario tener en cuenta si las diferencias existentes entre las dos, pueden generar una más amplia cobertura del riesgo, eficiencia del control y si sus objetivos son suficientes para la noción de Auditoría necesaria en el estado, en función de su desarrollo social y

económico. A partir de esto, se tiene que, Colombia es un país en el que los niveles de corrupción, evasión y desacato a la ley son de grandes proporciones, a partir de esto se generan los problemas económicos, sociales y políticos que son propios de la historia del país, es decir que son a causa de los sucesos que se han dado en Colombia de donde se origina su situación actual, y esto es propio de la cultura y demás factores que desde muchas perspectivas son distintos a los del cualquier otro país, con base en esto la legislación Colombiana se forma a partir de las necesidades que se van originando.

La Revisoría Fiscal, “ha sido un aliado natural y sin costo para el estado” (Valenzuela, 2015) que surge por la necesidad del Estado colombiano, que se formó desde hace más de 70 años en la estructura de control del estado, su función ha sido de intervención entre la empresa privada y el estado, esto con el fin de que el estado tenga un control sobre los procesos económicos de las mismas y de igual manera asegurarse de su adecuada tributación, legalidad y buen proceder de sus recursos, es por esto que al Revisor Fiscal lo han investido de facultades que le permiten tener un control y seguimiento integral y además de esto, el hecho de dar Fe Pública, lo cual es bastante significativo desde una connotación social, legal y moral.

A raíz de la Ley 1314 (2009) es que Colombia se sumerge en el proceso de convergencia y como se mencionaba, el papel de la Revisoría Fiscal queda inconcluso por tanto, no ha sido incluido en dicho proceso, como también lo es las muchas incompatibilidades que emergen de su aplicación en torno al tipo de control que tiene el país. El objetivo de esta Ley de acuerdo con el artículo 1° es:

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

De acuerdo con lo anterior, se puede percibir que no es claro el enfoque que se le da al principio de reciprocidad, no es claro identificar de qué otra figura se está hablando, podría ser ¿el Estado, la sociedad, entre los profesionales? Como se mencionaba anteriormente la Revisoría Fiscal ha estado en el transcurso de más de 70 años en Colombia, en función del Estado como una fuerte

estructura integral de control y fiscalización, pero con el nuevo modelo que se pretende armonizar, si así se puede referir, la imposición de Normas que aunque son de aceptación mundial no van de la mano con las necesidades del país, es por ello que en el país se necesita fortalecer el control que ejerce la figura del revisor, no empezar a ceder y quedar cada vez con menos herramientas para detectar posibles fraudes y con ello que el Estado dé por hecho que todo es transparente, como lo menciona Luis Fernando Valenzuela Jiménez (2015) “la autonomía jurídica e independiente estatal se pone en tela de juicio”.

Contraste de los modelos de Auditoría y Control

Colombia inmersa en su proceso de adopción tras la Ley 1314 de (2009), con necesidades vigentes de competitividad comercial en un contexto internacional y siendo la información financiera el medio de comunicación para la negociación, opta por adoptar dichas normas sin un análisis crítico a las mismas, pero esto puede representar tanto un avance en nuestro proceso de control, o de manera adversa que se pierdan muchos esfuerzos de la profesión por la estructuración de una figura de control que tendería a desaparecer, tras la incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), cuyo marco normativo se reguló con el Decreto reglamentario 302 de 2015, y esto con el objetivo de “La conformación de un sistema de normas único y homogéneo de alta calidad, que sea comprensible y de forzosa observancia” (Sosa, 2013).

La mención de que la Revisoría Fiscal tendría una tendencia a desaparecer con dicha adopción es porque, tanto en su estructura como en todo el proceso de la adopción, la figura no ha sido mencionada para su eventual actualización o fortalecimiento de la Auditoría Financiera, que es una de las Auditorías que le integran, la cual es a la que hace referencia las NIAS, es por ende que hay incertidumbre acerca de la prevalencia de la Revisoría Fiscal, ya que los modelos de control tienden a ser contrarios y sus objetivos tienen un enfoque bastante diferente; Pero a partir de esto, ¿Será mejor para Colombia el adoptar solo este modelo internacional y abandonar las viejas prácticas estructuradas en el País? y ¿podríamos perder más de 70 años de evolución de la Revisoría Fiscal?, con base en qué se explican las diferencias sustanciales entre los dos modelos de Auditoría y control, para generar de manera crítica qué implicaciones podría tener esta adopción, sin un previo análisis y armonización a nuestra norma local, ya que estos modelos no solo implican diferencias en la ejecución y proceso del control, sino tras ello, hay contrastes económicos, jurídicos y sociales, que son muy relevantes, tal como lo afirma Aguiar (2003)

La globalización (entendida como la desaparición entre las fronteras entre países y la independencia ellos) de la Revisoría Fiscal no se discute y hasta parece seductora, lo que se discute es el cómo se hará y a que hay que renunciar; no es arrasando con estructuras que proveen aseguramiento del manejo administrativo de las organizaciones que, en un aspecto fundamental de la sostenibilidad económica, aspecto relevante en un país abrumado por el desempleo y los conflictos sociales.

La Revisoría Fiscal y el modelo de Auditoría promovido por el IFAC, que hace alusión a una Auditoría externa Financiera, tienen claras diferencias fundamentales en el ejercicio de su operación, partiendo de que la Revisoría Fiscal hace referencia a control y la Auditoría externa Financiera es una evaluación. Esto a partir de su origen, que trasciende de dos corrientes de control opuestas entre sí, lo cual significativamente genera que sus perspectivas, sus objetivos, su cobertura y demás cualidades no sean compatibles entre sí. A continuación, con relación a aspectos generales, se detallarán tales diferencias.

1. Objetivo

La Revisoría Fiscal, por su origen de control tiene un enfoque hacia el interés público o general, de acuerdo a esto su objetivo es contribuir con la confianza pública, que sus acciones brinden seguridad en la interacción con entes económicos por ende “tiene la obligación de rendir cuentas ante las autoridades pertinentes y ante la asamblea, junta de socios o máxima autoridad del ente económico” (Valenzuela, 2015). Para cumplir con su objeto el Revisor Fiscal tiene la potestad de emitir Fe Publica, la cual en el estado Colombiano es equivalente a una presunción legal que simboliza certeza, y es de gran importancia a nivel judicial y social, ya que la información que emite es a nivel general, por tanto la Fe Publica, tiene un significado de gran relevancia ya que significa una responsabilidad y legitimidad ante el estado y la sociedad (Franco, Revisoria Fiscal y Estandares Internacionales de Aseguramiento, 2016).

A diferencia de la Auditoría Financiera (IFAC), la cual en compensación de brindar una razonabilidad construye confianza, pero esto no puede ser suficiente, ya que puede cumplir con estándares sociales, pero no jurídicos, ya que la justicia no se puede basar simplemente en una construcción de confianza, es por ende que su responsabilidad legal no es de igual magnitud (Franco, Revisoria Fiscal y Estandares Internacionales de Aseguramiento, 2016). El objeto de su información esta direccionado a usuarios específicos tal como lo indica su Marco conceptual de

Estándares Internacionales de Información Financiera, es información para inversionistas, por tanto, se desatiende los intereses de los demás agentes económicos.

2. Propósito

La Revisoría Fiscal en cumplimiento de su objeto social, económico y jurídico, tiene como propósito del ejercicio de sus funciones, de acuerdo a (Concejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008):

- ✓ Identificación de potenciales factores de riesgo en operaciones, existencia de controles, revisión de manuales de procedimientos, funciones, mapas de flujos de información.
- ✓ Cumplimiento de requisitos de calidad de la información, de normatividad aplicable, verificación de clasificación de las transacciones, análisis de resultados, presentación de informes, fechas de entrega, examen detallado de la prueba y soportes para respaldar registros y cifras.
- ✓ Evaluación integral de la información presentada en los estados financieros y de las notas explicativas de los mismos, de forma ajustada a los requerimientos de la normatividad aplicable en materia de elaboración y presentación de la información financiera.
- ✓ Seguimiento mediante indicadores de resultado y tableros de control, para medir, evaluar el cumplimiento de metas y objetivos de las áreas de la organización, herramientas que facilitan el seguimiento y evaluación de las actividades.

A diferencia de la Auditoría Financiera la cual en cumplimiento de su objetivo tiene como propósito brindar información a los agentes del mercado, para la toma de decisiones, para incrementar el grado de confianza de los usuarios de la información, identificando los riesgos de errores materiales teniendo como eje fundamental la economía de mercado (Accountants, 2009).

3. Alcance

El alcance de la Revisoría Fiscal se ve enmarcada por un control Integral, abarcando aspectos preventivos, perceptivos y evaluativos, dado a que ejerce una función de intervención permanente, por tanto, este control se encuentra conformado por estos tipos de Auditoría descritas en el pronunciamiento 7 (1994):

- La Auditoría Financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un Contador Público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el Contador Público independiente otorga Fe Pública a la confiabilidad de los estados financieros y, por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó.
- La Auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente.
- La Auditoría de Cumplimiento consiste en la comprobación o examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables.
- El Control interno es un proceso, ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencia) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:
 - ✓ Efectividad y eficiencia de las operaciones.
 - ✓ Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.
 - ✓ Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Al tener integralmente estos cuatro tipos de Auditoría su cobertura es completa y permanente, ya que la función del Revisor Fiscal es estar presente durante el desarrollo del ejercicio económico, por tanto tiene mayor accesibilidad a la detección de fraudes e inconsistencias y es un gran soporte de la lucha anticorrupción, la cual de manera oportuna y efectiva, permite que con su labor se construyan pruebas judiciales, sustentadas por la certeza del ejercicio de su labor, llevando a cabo la finalidad con la que fue estructurada, ejercer un control permanente (Franco, 2016).

En cambio, las Normas Internacionales de Auditoría, tiene un alcance limitado tal como lo expresa la NIA 200 (Norma Internacional de Auditoría 200)

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una Auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una Auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las Auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina “auditor”.

A partir de esto, se puede deducir que su control se centra en una evaluación de resultados, por ende no puede prevenir, ya que su análisis no es transaccional, si no de saldos, conducido por un análisis posterior, por tanto el riesgo es más significativo dado que el no tener una precisión y certeza de la generación de dichos saldos, puede dentro de muchas otras cosas, tener menor efectividad en detección de fraudes, de compensaciones internas, indebido en el desarrollo del ejercicio como malversación de recursos, registros sin soporte, ajustes sin sustento legal y demás actos ilícitos, que serían más difíciles de detectar.

4. Informes para emitir

El Revisor Fiscal por su parte cumple con su función de emitir un dictamen sustentado y responsabilizado con su Fe Pública, en el que expresa su clara opinión del ejercicio realizado a través de su Auditoría integral, dicho dictamen es dirigido al máximo organismo de la entidad, es soporte como prueba judicial ante el estado y la sociedad. Por su parte la Auditoría financiera (IFAC) genera un informe con su opinión sobre los resultados del ejercicio realizado, informe que en comparación es bastante limitado, aunque sus elementos y procedimientos en esta Auditoría en específico son más estructurados, hay controles que quedarían vacíos, ya que solo se cumple con el objetivo de una Auditoría financiera.

Por último, puesto que la Revisoría Fiscal no se ha visto pronunciada en el proceso de adopción, es también de inferir que no se está teniendo en cuenta su proceder, puesto que con la imposición de la nueva regulación se generan conflictos con los vacíos legales, que tendría con la normativa nacional, ya que si hablamos de que se va a realizar una Auditoría financiera como lo estipula el

IFAC, no se podría concebir el concepto de intervención, porque se hace alusión a una Auditoría externa con énfasis financiero, a lo cual el concepto de intervención para ejercicio de su función sería catalogado como auto revisión, perdiendo credibilidad y razonabilidad del ejercicio de su labor, a razón de esto funciones del Revisor Fiscal quedarían de igual manera por fuera de la normativa internacional, algunas de estas serían (Código de Comercio, 1971):

- Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.
*Con esta primera función se hace mención de la Auditoría de cumplimiento y gestión, las cuales no hacen parte de las Normas Internacionales de Auditoría.
- Dar oportuna cuenta, por escrito a la asamblea o junta de socios y/o a la junta directiva o al gerente, según el caso, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.
*Para la práctica de esta función es necesario un control permanente, no posterior como es el caso del tipo de control contemplado en la normativa internacional
- Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
*No habría una colaboración con entidades gubernamentales, estamos hablando de un replanteamiento en el tipo de control que se lleva hace décadas enfocado al estado, a uno con intereses privados.

Esto sucede con la mayoría de las funciones del Revisor Fiscal, establecidas en el código de comercio Art 207, cada una de ellas se vería sin cabida en la nueva normatividad, lo que genera incertidumbre del futuro de la Revisoría Fiscal en el país a lo cual debemos tener un pensamiento crítico acerca de su impacto “La globalización económica, empero, no nos salvara de nosotros mismos. La existencia y divulgación de normas internacionales no implica abandonar las estrategias de investigación de nuestra propia realidad, antes más la refuerza” (Aguilar, 2003).

CAPITULO 3. PAPEL DE LA REVISORÍA FISCAL EN LA CORRUPCIÓN

Metodología caso Reficar

Dentro de este proyecto de investigación se llevó a cabo, desde una metodología interpretativa, un estudio de caso de carácter explicativo (Arévalo Galindo & Quinche Martín, 2008), en el que se busca comprender la participación de la Revisoría Fiscal en uno de los escándalos empresariales más impactantes del país, la Refinería de Cartagena S.A. - Reficar. Este caso implicará la revisión de fuentes primarias y secundarias y la comparación entre los requerimientos normativos y conceptuales de la fiscalización y el rol de la Revisoría Fiscal en dicho caso.

Según el Profesor Jack Araújo Ensuncho citado en (Marulanda, 2006) “El problema principal con las firmas es un problema de conocimiento, de dominación económica y política de un país sobre otro, no es tanto un problema de mercado sino de Conciencia Contable”. Por lo que los Contadores debemos nutrir día a día la contabilidad a través de la investigación, generando no sólo la mejor Contabilidad sino también el mejor plan académico contable, aunque esto nos suene utópico. (pág. 3)

Los escándalos financieros como dice Mascarós (1999) han acompañado a la humanidad desde su nacimiento, pero en las últimas décadas el impacto de estos ha provocado una profunda crisis de confianza en todos los sistemas. El fraude es un riesgo persistente y para que se materialice deben existir el poder, la oportunidad de cometerlo y la racionalización, “Las personas de confianza se convierten en violadores de confianza cuando se conciben a sí mismos teniendo un problema financiero que no es compartible, son conscientes de que este problema puede ser resuelto en secreto violando la posición de confianza financiera que tienen, y son capaces de aplicar a su propia conducta en esa situación, verbalizaciones que les permitan ajustar sus concepciones de sí mismos como personas de confianza, con sus concepciones de sí mismos como usuarios de los fondos o propiedades encomendadas” Cressey citado por (Asociación de Certificadores de Fraude, 2014).

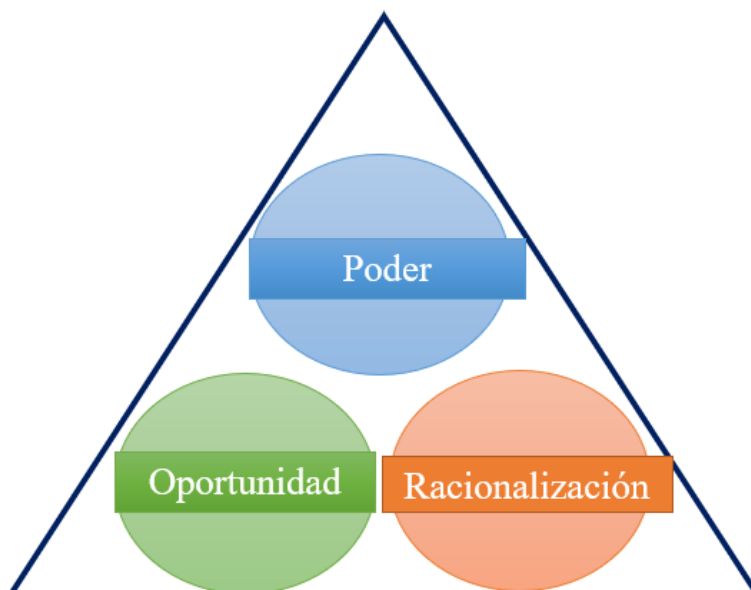


Figura 3. tomada de Association of certified Fraud Examiners “Triangulo del Fraude”

En Colombia los escándalos financieros vienen desde muchos años atrás perjudicando a las empresas, la economía y la sociedad en todos los aspectos, estos actos ilegales han sido cometidos por personas y organizaciones con intereses propios, para lucrarse por medio de actividades ilícitas

Los fraudes contables se presentan constantemente en las organizaciones, los principales fraudes son:

- ✓ Alteración de la información financiera: La sobrevaloración y subvaloración de ingreso y gastos, registro de ingresos y gastos en periodos incorrectos, gastos y pasivos ocultos, exceso o defecto de la valoración de inventarios, valuación de activos y depreciación inadecuada, cambios en las prácticas contables sin justificación, revelaciones incorrectas.
- ✓ Apropiación indebida y malversación de activos
- ✓ Corrupción

Son varios los escándalos financieros en el país. En esta investigación se presenta uno de los fraudes que golpeó significativamente la economía del país, adicional ha atentado contra el buen nombre del Revisor Fiscal y su papel en las empresas. “El fraude de la información financiera es

relativamente raro, pero permanece siendo un desafío serio” (Fornelly, 2015). El caso de la Refinería de Cartagena S.A. (Reficar), permitirá evaluar cuáles fueron las falencias de fiscalización y control que intervinieron para el desarrollo de este.

Refinería de Cartagena S.A. (REFICAR)

Reficar, la refinería que abastecía a la costa caribe, tiene su origen en 1957 construida por Exxon Corporation¹ y con posterioridad esta fue adquirida por Ecopetrol², en un principio esta refinería “transformaba el 74% de un barril de crudo en productos valiosos” (Refinería de Cartagena).

De acuerdo con las necesidades del país en cuanto a la capacidad de refinación y la exigencia de que sus productos fueran más eficientes y amigables con el medio ambiente, se busca expandir y reformar totalmente su estructura y capacidad. Para dicha reestructuración, la refinería necesitaba cambios tecnológicos e industriales que significarían una gran inversión, ya que se quería que pasara de producir 80.000 a 165.000 barriles diarios, lo cual sería una estrategia ardua, para que Colombia fuese un país autosuficiente y se pudiera exportar, generando grandes utilidades para la economía del país, por ende la Nación en su ámbito de modernización y progreso, decide incursionar en uno de los proyectos más ambiciosos de las últimas décadas, con el Plan Maestro de Desarrollo (PMD) que convertiría a Colombia en el país con la mejor y más sofisticada refinería de Latinoamérica, ampliando la vieja refinería ubicada en Cartagena. Reficar, tendría un gran impacto en la economía del país además que ya no dependería de la refinería de Barrancabermeja, si no por su parte Colombia se autoabastecería en la producción de combustibles.

El proyecto parecía ser bastante prometedor y ambicioso para el país, es por ello que se dispusieron todos los medios para que este culminara y se cumplieran todas las expectativas para el año 2015, así mismo la refinería también “es autosuficiente en energía y la mayoría de su poder eléctrico se produce con agua”... Reficar está construida con 45.000 toneladas de acero, material suficiente para hacer siete réplicas exactas de la Torre Eiffel de París, y fue prefabricada para que, ya en la planta, los obreros simplemente ensamblaran las partes como un gran rompecabezas que le debió ahorrar costos y tiempo a una refinería que costó cerca de tres veces lo planeado y se demoró 27 meses más que lo prometido. (Dinero R. , 2017)

¹ Exxon Corporation: Empresa petrolera estadounidense, fundada en 1870 por John D. Rockefeller

² Ecopetrol: Empresa estatal colombiana de petróleo, fundada en 1951.

Se constituyó el 11 de octubre de 2006, con duración hasta el 11 de octubre de 2015. Su objeto social principal es ser usuario industrial de bienes y servicios de zona franca. Como usuario industrial la compañía podrá adelantar la construcción y operación de refinerías, la refinación de hidrocarburos, la distribución y comercialización de estos productos refinados en Colombia y en exterior. (Ernst & Young Audit SAS, 2017 y 2016)

Todo el desarrollo de este mal manejo se dio a partir de los procesos de adjudicación del contrato.

Para entender por qué sucedieron estos hechos, cuáles fueron las fallas y las responsabilidades de los involucrados, hay que remontarse al 25 de agosto de 2006 cuando el gobierno del presidente Álvaro Uribe anunció que la multinacional suiza Glencore Internacional sería el nuevo socio de Ecopetrol en el proyecto de ampliación y modernización de la refinería de Cartagena (Reficar). Tras el proceso de licitación, Glencore se quedó con una participación del 51% y Ecopetrol con el 49% restante (Contraloría General de la República de Colombia, 2018, pág. 54).

De acuerdo a esto, la elección del aliado estratégico para la construcción de la refinería, siendo esta una de las mayores inversiones de Colombia, debía tener un estudio analítico y crítico, puesto que gran parte del proyecto era con intervención estatal, por ende se tenía que tener en cuenta que los recursos para dicho proyecto eran públicos, de tal manera que se debía velar por que dichos recursos fueran empleados de la manera más óptima, de acuerdo a esto se debían contar con los objetivos presentes en las modalidades de contratación estatal, para que dicha elección fuese lo más objetiva posible y de acuerdo al tipo de contrato que se requería, dos de estas modalidades principalmente debían estar presentes, en Ley 1150 (2007) artículo 2 ,las entidades estatales tienen dentro de sus modalidades de contratación:

1. Licitación Pública: Se entiende como el procedimiento mediante el cual la entidad estatal formula al público una convocatoria para que quienes se encuentren interesados en una oferta, apliquen en igualdad de condiciones, expongan sus ofertas y sea seleccionada la más favorable.
 - Esta modalidad tenía que tener un impacto relevante para establecer el vínculo con Glencore y la posterior contratación con CB&I, en donde se tenía que evaluar de manera exhaustiva calidad, experiencia y precio, tres factores que deberían incidir en la propuesta mejor y más apropiada.

2. Concurso de Méritos: Esta modalidad contractual está prevista para la selección de consultores o proyectos, en la que se podrá hacer uso de sistemas de concurso abierto o de precalificación. Se entiende por contrato de consultoría los celebrados por las entidades estatales cuyo fin consiste en el estudio para la ejecución de proyectos de inversión, diagnóstico, así como de asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión. Son también contratos de consultoría aquellos cuyo objeto consiste en la interventoría, asesoría, gerencia de obra y/o proyectos.

- Para la planeación de un proyecto de esta magnitud, era necesario contar con las empresas y vínculos más idóneos para que se optimizaran los recursos y los tiempos del contrato, esta modalidad debía haber sido empleada dado el tipo de proyecto que se pretendía, con el fin de tener una transparencia en el proceso y celeridad del mismo.

Según lo descrito anteriormente, es de conocer que las malas decisiones surgieron desde el inicio del proyecto cuando, para la selección de la empresa que trabajaría en conjunto con Ecopetrol, no se seleccionó de manera idónea, es decir Colombia estaba inmersa a través de Ecopetrol en un proyecto de gran magnitud, el más grande del país, para ello se necesitaba experiencia en el campo, es por esto que para la adjudicación se presentaron dos grandes empresas Glencore y por otro lado Petrobras, la primera una empresa minera, sin experiencia en el campo de la refinería y por el otro una petrolera de gran importancia y renombre en Brasil. Lo que nos lleva a pensar en la objetividad con la que se seleccionó dicho aliado que sería de suma importancia para este proyecto.

Una vez iniciado el proyecto en el 2007, Reficar escoge como contratista principal para toda la ingeniería, construcción y compras del proyecto a Chicago Bridge and Iron (CB&I), pero como en el caso anterior el estudio realizado a la empresa para hacer parte de este mega proyecto, el CBI no calificaba, porque no tenía experiencia, como lo afirma la (Union Sindical Obrera de la Industria del Petroleo, 2017) la empresa ocupó el último lugar entre 9 empresas proponentes y su calificación fue, tan solo, de 20 puntos entre los 70 que como mínimo se necesitaban para precalificar en este proyecto. A pesar de todo, en el 2007 se le asigna a CBI el contrato 166000-PSA-973001007 para hacer dicha consultoría” mediante un contrato designado como “Llave de mano”, pero es en febrero de 2009 Glencore,

Se retiró del negocio invocando un evento imprevisto, imprevisible e irresistible, y sin invertir un solo peso. El 100 % de Reficar quedó bajo el control de Ecopetrol, lo que para la Fiscalía constituyó la violación de una de las leyes de 2003, pues el total de las obras se haría con dineros públicos (Redaccion Judicial, 2017).

Lo que lleva a Ecopetrol a la necesidad de recomprar las acciones, para que el proyecto no se viniera abajo, pero de igual manera dejando ir a Glencore ilesa, sin ningún tipo de sanción por incumplimiento, dejando de lado todas las cláusulas del contrato firmado con la multinacional. A partir de esto el presupuesto usado pasa a ser netamente público (Ochoa, Zamarra, & Guevara, 2011).

Una vez sucedido esto, se cambió la forma de contrato para con su contratista general CB&I con el cual tenía como objeto, “costos reembolsables”, lo que implicaba que CB&I generaba una cuenta de cobro, adiciones, servicios y demás que deseara y estos se le reembolsaban, dicha situación y el proyecto en general se encontraba intervenido por la empresa Foster Wheeler, empresa extranjera contratada para ejercer esta función. Cuando se concretó, otorgaron el presupuesto para la ejecución del proyecto que era de 3.777 millones de dólares y el mismo tendría entrega para abril de 2013. Pero la nueva forma de los contratos, arremetía en contra del presupuesto y de su manejo para evitar sobrecostos “esto desconocía lo que dictaba el Conpes³ y dejaba a merced de CB&I pasar las facturas que quisiera al control y Auditoría de la firma Foster Wheeler, que finalmente daba la aprobación del desembolso de pagos con dineros de Ecopetrol” (Redaccion Judicial, 2017)

A raíz de esto y de centenares de contratos que se añadieron al proyecto, que el presupuesto estimado cada vez se iba incrementando, y para que fueran avalados dichos desembolsos, se tenían como justificaciones la reestimación de costos, la mala proyección inicial del proyecto, maquinaria especializada, la baja productividad y esto sumado al paro laboral que se hizo durante la ejecución del proyecto lo que generó también pérdidas millonarias, entre muchas otras, llevo a que no solo el presupuesto establecido se triplicara, si no que pasara de 3.777 como presupuesto inicial a 8.016 millones de dólares, lo cual era excesivo (Contraloria General de la Republica de Colombia, 2018).

³ Conpes: Consejo nacional de política económica y social

De esta manera, dentro de la ejecución del proyecto, siendo este uno de los más polémicos del país “se convirtió en el mayor ejemplo de improvisación, falta de controles y despilfarro de recursos” (Contraloría General de la República de Colombia, 2018, pág. 45). A lo largo del proyecto, Reficar firmó alrededor de 2390 contratos, realizó 717 adiciones de recursos y 1052 subcontrataciones, los cuales por su nueva negociación incrementaron desmesuradamente.

A este proyecto se le atribuyen delitos por interés indebido en la celebración de contratos, peculado por apropiación, enriquecimiento ilícito y falsedad de documentos. Las inconsistencias e irregularidades presentes en este proyecto son excesivas, y las cuales pudieron ser detectadas pertinentemente, a continuación, mencionaremos las principales irregularidades que detectó la Contraloría (2018) en la intervención realizada, posterior a su ejecución:

1. Legitimaron recursos sin contrapartida, por ende, muchas de los registros realizados, no contaban con un soporte verídico, válido o en muchas ocasiones este no tenía ningún tipo de sustento referente a la obra en ejecución.
2. Más de 1.500 millones de dólares no aparecían en la contabilidad de Reficar, es decir, los desembolsos dirigidos en muchas ocasiones a CB&I, en importantes sumas de dinero, no contaban con los soportes requeridos para su autorización, soportados en las cláusulas de contrato, en el que se estipulaban costos reembolsables, que dependía de la justificación de estos para poder hacer su reembolso.
3. Adiciones en las contrataciones hasta más de un 33.000%. Estos casos en específico fueron motivo de constataciones claras de que no se estaba realizando un control a ninguno de los procesos presentes en la ejecución del proyecto, y que fue de manera abrupta en que se invirtieron los recursos dispuestos, casos como la contratación de Andamios Anderson de Colombia SAS, que tuvo 25 adiciones al contrato principal con unos incrementos del 37.582% y otro de estos fue con la subcontratista de equipos y transporte, que tuvo 32 adiciones, con incrementos del 2.259%, entre otras. Esto añadido al alza excesiva en los valores de dichos contratos.
4. Compra innecesaria de materiales, adquisición de maquinaria y transporte, según lo establecido en el proyecto, hubo un despilfarro invertido en maquinarias que fueron totalmente inútiles, que solo generaron sobrecostos y estorbo en la obra, dada su magnitud que era totalmente desbordante.

5. Reprocesos y deficiencias en la obra, fue más que evidente la falta de productividad que tuvo este proyecto, y que tardó 27 meses más de lo estimado para su entrega, dentro de lo cual el exceso de gastos por obra fue excesivo, puesto que se pagaron horas hombre que no eran realmente producidas y esto sumado a los grandes conflictos dados en medio de la ejecución, como el paro laboral realizado, lo que generó que se perdieran millones de dólares.
6. Se aseguró el contrato pactado con CB&I, para llevar a cabo una obra de tal magnitud, con una póliza de cumplimiento de un millón de dólares, lo cual era totalmente desproporcionado, aun con base en la inversión inicialmente realizada.

Frente a lo expuesto por Reficar, la Contraloría General de la República (2018) precisa lo siguiente:

1. La operación y mantenimiento de refinería se encuentra a cargo de Ecopetrol a través de un contrato de mandato. Cuando se inició el proyecto de ampliación de la refinería de Cartagena, se realizó un modelo financiero (línea base), el cual fue presentado a los bancos como soporte del proyecto para obtener la financiación requerida para el proyecto. En este modelo los ingresos iniciaban en el año 2013 y para el cierre del año se esperaba contar con margen operacional del 14%, en el modelo del último control de cambios este margen se declaró en 4,8%.
2. Como resultado de la operación de la refinería los estados financieros de Reficar de la vigencia 2016 muestran un margen operacional negativo de 31,8% (Ventas/Utilidad), lo cual quiere decir que en la venta de los productos refinados del petróleo se está perdiendo el 31,8%. Cuando se revisan más detalladamente los datos, se observa que el costo de producción es de \$7,1 billones, superior a los ingresos por venta de producto que es de \$6,5 billones; especialmente explicado por el costo de los crudos importados el cual asciende a \$3,6 billones. Este margen de utilidad es el principal problema en la rentabilidad de la empresa.
3. En la industria y en el segmento particular, el margen de refinación por barriles es un indicador que permite saber cuánto se gana por barril de petróleo refinado, en el modelo financiero inicial presentado a los bancos se estimaba un margen de refinación para el

primer año de funcionamiento de 14,5 USD/Barril. Durante el 2016 el margen de refinación consolidado de Reficar fue de 5,4 USD/Barril.

<i>Margen de Refinación por Barril</i>			
<i>Periodo</i>	Dólares/Barril		Barriles
	Plan	Real	Carga
<i>nov-15</i>	4	1,3	62.720
<i>dic-15</i>	6,5	3	62.100
Consolidado	5,3	2,2	
<i>ene-16</i>	4	3,5	81.190
<i>feb-16</i>	11,2	1,5	83.730
<i>mar-16</i>	13,9	0,2	124.640
<i>abr-16</i>	11	3	125.000
<i>may-16</i>	10,7	4,8	122.790
<i>jun-16</i>	7,7	2,7	118.350
<i>jul-16</i>	6,4	3,6	107.040
<i>ago-16</i>	8,4	10,5	130.330
<i>sep-16</i>	9	7,2	123.580
<i>oct-16</i>	12,8	6,5	125.090
<i>nov-16</i>	10,4	9,4	119.140
<i>dic-16</i>	7,8	8,2	143.770
Consolidado	9,6	5,4	
<i>ene-17</i>	6,8	4,8	112.010

<i>feb-17</i>	10,5	7,9	132.590
<i>mar-17</i>	10,4	7,6	125.050
<i>abr-17</i>	12,7	8,3	
<i>Consolidado</i>	10,1	7,2	

Fuente: (Refinería de Cartagena)

A raíz de este descalabro financiero, hoy hay seis funcionarios de Reficar, trece miembros de su junta directiva, seis firmas contratistas y 18 miembros de la junta directiva de Ecopetrol investigados por la Procuraduría General y un número similar de investigados por la Fiscalía General por su relación con los cinco controles de cambios aprobados durante la construcción de la refinería y que resultaron en uno de los mayores escándalos de corrupción de la historia reciente del país, según lo afirma la revista (Dinero R. , 2017). Así mismo se debe tener presente que Reficar siendo una empresa acogida totalmente por Ecopetrol en el 2009, posee una naturaleza jurídica de economía mixta por ende según la legislación colombiana,

Art 97 Las sociedades de economía mixta son organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la Ley 489 (1998).

De acuerdo con esto según el artículo 203 del Código de Comercio que, siendo una entidad de economía mixta, tendrá la obligación de tener Revisor Fiscal. Una vez descrito todo el proceso en el que se desarrollaron todos los delitos inmersos en la construcción de la refinería, la posición del Revisor Fiscal, ejercida por Carlos Alberto Lloreda pone en tela de juicio su ejercicio, su función según lo describe el periódico el Tiempo (2017),

La sociedad refinería de Cartagena S.A, designó a Carlos Alberto Lloreda como Revisor Fiscal a cargo desde el cual, como persona pública, tenía el deber de otorgar Fe Pública a los informes y dictámenes rendidos por él, los cuales se encontraban revestidos por la presunción de verdad.

Este a su vez, en la imputación de cargos fue acusado de ser autor del delito de falsedad ideológica en documento público, y complicidad en el delito de peculado por apropiación a favor de terceros, y esto dejando muy mal la postura de la Revisoría Fiscal en Colombia:

El Revisor Fiscal para los años 2013-2015, desde su rol funcional colaboró y prestó ayuda a Reficar, a Reyes Reinoso en este caso, omitiendo ilegalmente incluir salvedades en los dictámenes de los estados financieros y omitiendo también ilegalmente, informar sobre los riesgos del contrato EPC ante la junta directiva (El Tiempo, 2017).

Este fue un caso que impactó económica, social y políticamente a Colombia, lo que generó una desacreditación al papel del Revisor Fiscal como ente de control, como figura que brinda una Fe Pública ante el Estado, ya que en este caso toda la información que debería haber brindado la confianza acerca del proceso que se estaba llevando con la construcción de la refinería, contenían datos contrarios a la realidad económica de Reficar, y más aún cuando se estaba manejando un presupuesto estatal y de tal magnitud. Además de esto, los delitos por los que se le acusan son deshonorables para la profesión, puesto que no se podría escudar en un descuido ni en el margen de error que podría existir de su intervención.

Ahora bien, de acuerdo con las funciones designadas al Revisor Fiscal en relación con una Auditoría integral, según el Código de Comercio (1971) artículo 207, este debió haber realizado sus funciones de mejor manera como se muestra a continuación:

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva.

Con base en esta función, su objetivo es claro, y es que el Revisor Fiscal debe obtener una certeza de los hechos que se celebren en la organización y esto sólo lo puede lograr a partir de un seguimiento y control permanente, es decir un control transaccional, un control basado en la intervención, a razón de esto, no es justificable de ninguna manera que se hayan legitimado recursos sin ningún tipo de contrapartida y hablando de grandes magnitudes de fondos, ¿en dónde quedó el control transaccional en estos casos?, de igual manera como no se detectaron transferencias que no contaban con ningún tipo de soporte para su respectivo reembolso, y más aún cuando se habla que era fondos públicos, los cuales fueron constatados por medio de un contrato que establecía claramente la dinámica

para el reembolso de los gastos del proyecto. De igual manera porque no se revisaron los continuos rechazos realizados por la empresa de interventoría Foster Wheeler, por las continuas devoluciones de facturas por faltas de sustento frente al objeto de la obra.

2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios

Esta función, infiere pertinencia a lo que el Revisor Fiscal debe estar plenamente sujeto, porque su objetividad debe estar atada a la oportunidad de informar acerca de los hallazgos realizados, esto por medio de una vigilancia ajustada a la norma, es decir tenía que existir un control legal, administrativo, técnico con base en las normativas que regulan a la organización, por ende dónde quedó todo el cumplimiento normativo, presente en el proyecto, existían contratos, con cláusulas, condiciones y especificaciones, además de esto existían Conpes, y por ende un presupuesto público proyectado y direccionado para la ejecución del proyecto, a raíz de esto donde se informaron o denunciaron tales irregularidades.

Con base en esta misma función, no se regularon, ni se cercioraron, inspeccionaron, ni comprobaron los excesivos gastos reflejados en las adiciones a los contratos, los valores alterados de las mismas y la poca objetividad de implementos que no eran necesarios para la ejecución del proyecto y aun así desembolsados.

3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.

Basados en que el proyecto estaba netamente financiado por dineros públicos, dicho control y vigilancia debía ser altamente efectivo, era obligación del Revisor Fiscal dar cuenta de que los hechos que se daban en la refinería se ajustaran a la ley.

4. Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.

Para el cumplimiento de esta función, era necesario realizar una Auditoría financiera, de control interno y de cumplimiento, con el fin de indagar y cerciorarse del cómo se estaba llevando la contabilidad, y partir de esto impartir instrucciones, función que no fue realmente ejecutada por el Revisor Fiscal, en facultad de sus responsabilidades, permitiendo sin salvedad alguna que la contabilidad estuviera alterada, sin sustento, con millones de dólares sin conciliar, en una entidad donde era de suma importancia llevar una cuenta cuidadosa y permanente de los gastos que el proyecto estaba generando.

5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de estos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título.

Esta función hace referencia a la continuidad, y permanencia en controles internos, para la mitigación de riesgos. Dichos riesgos fueron inherentes y totalmente desconocidos por ende se dejaron pasar reprocesos, y deficiencias más que notorias en la ejecución del proyecto lo que llevó a pérdidas millonarias, por falta de supervisión y de intervención en las actividades.

6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.

Esta función vela por que la tolerancia, la libertad, la legalidad y la honradez, entre otros sean valores fundamentales dentro del ejercicio de la organización. Juan Carlos Sanchez, socio líder de Auditoría de Deloitte, aclara que la labor de la Revisoría Fiscal es clave para dar seguridad a los usuarios de la información financiera, pero que hay que tener en cuenta que en la mayoría de casos problemáticos con empresas auditadas “se evidencian generalmente fallas del gobierno corporativo, ya que se han sobrepasado intencionalmente los controles por parte de la administración y ha habido colusión para ocultar estas situaciones y no permitir su detección por parte de la Revisoría Fiscal”, dice y reitera que para la confianza y transparencia en los mercados es fundamental la existencia de sólidas prácticas de gobierno corporativo en las empresas. (Dinero, 2017)

7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

Con esta función, el Revisor Fiscal, en potestad de generar confianza a través de la Fe pública que otorga, es su responsabilidad tener un conocimiento profundo y concreto de la razonabilidad de los hechos que con su firma está avalando. A partir de esto fue una total falta a su integridad en cumplimiento de sus funciones, que se diera aval a estados financieros, que no contaban con características idóneas de confianza y de asertividad, puesto que se omitieron todas las anomalías y riesgos que estaban presentes en el proyecto.

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.

Es un requerimiento de su función, haber informado las irregularidades presentes en el proyecto, al órgano más alto de la compañía, con el fin de que se determinaran los más pertinente posible las medidas que se pudieron haber determinado, para que detener tan magnitud de despilfarro de los recursos.

A raíz de estos sucesos es de mencionar la presentación de los estados financieros realizados para la vigencia de 2017, dictaminados por Raúl V. Alarcón Parra, Revisor Fiscal en representación de la firma Ernest & Young Audit S.A.S, en donde las inconsistencias materiales saltan a la vista, puesto que de tener una pérdida a cierre 2016 de 2.4 billones, pasó a tener una utilidad de 48.094 millones en el 2017. La estimación de todo lo que esperaban de la refinería dio cabida a su descontrol en estados financieros, el cálculo del deterioro ajustando el valor en libros de los activos a su importe recuperable, originó una diferencia de 1,5 billones de pesos, cifra que al registrarse en los estados financieros aumenta el valor de la refinería y en consecuencia sus ingresos y utilidad (El nuevo Siglo, 2018). Incorporando lo que se ha mencionado anteriormente, Reficar, en cortas palabras, fue un descalabro financiero para el país. Un equipo especializado de la Contraloría elaboró un escenario sin ajustes por deterioro, manteniendo iguales las demás variables, en el que se evidencia que sin dicho ajuste seguirían en pérdidas.

Estado de Resultados Integrales	Reficar		Reficar sin deterioro
	2016	2017	* CGR 2017
INGRESOS NETOS OPERACIONALES	6.509.870,17	9.150.339,48	9.150.339,48
- COSTO DE VENTAS	(7.110.917,79)	(9.203.178,31)	(9.203.178,31)
= UTILIDAD (PÉRDIDA) BRUTA	(601.047,62)	(52.838,84)	(52.838,84)
- GASTOS OPERACIONALES			
Administración	(512.725,22)	(412.653,82)	(412.653,82)
Operación	(439.690,60)	(301.125,77)	(301.125,77)
Otras ganancias netas (Otros Ingresos operacionales)	(23.608,52)	(17.950,78)	(17.950,78)
Reversión deterioro	(490.221,39)	1.507.079,95	0
Total Ingresos (Gastos) operacionales netos	(1.466.245,73)	775.349,58	(731.730,37)
= Utilidad (Pérdida) Operacional	(2.067.293,34)	722.510,74	(784.569,21)
Ingresos financieros	26.930,37	18.069,85	18.069,85
Costos financieros	(627.553,00)	(624.855,74)	(624.855,74)
Pérdida por diferencia en cambio	(33.966,22)	(4.463,06)	(4.463,06)
Resultado Financiero Neto	(634.588,86)	(611.248,96)	(611.248,96)
= Pérdida antes de la provisión para impuesto sobre la renta	(2.701.882,20)	111.261,79	(1.395.818,17)
+ PROVISIÓN PARA IMPUESTO DE RENTA / GASTO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS	254.546,56	(63.167,13)	(63.167,13)
= PÉRDIDA NETA DEL PERIODO	(2.447.335,64)	48.094,66	(1.458.985,29)
OTROS RESULTADOS INTEGRALES			
Pérdida neta por conversión a moneda de presentación	(512.883,88)	(178.972,40)	(178.972,40)
Resultado integral neto del año	(2.960.219,52)	(130.877,74)	(1.637.957,69)

Fuente: (Contraloría General de la República, 2018)

Por ende el registro realizado de dicho ajuste cuyo resultado arrojó una reversión del deterioro registrado en los años 2014, 2015 y 2016, dicha acción generó que Reficar mostrara utilidades en su operación, donde no se refleja la realidad de la compañía ya que dichas estimaciones no son consistentes con valor de mercado, ni con la información financiera histórica de Reficar, pero en contraste a esto Reficar se escudó en que fue la aplicación de estándares internacionales, lo que le dio la cabida a dicho ajuste, por ende el cálculo de su valor recuperable había arrojado este monto, afectando sus estados financieros (Dinero, 2018).

La contraloría en intervención a las inconsistencias notorias y a la probable falta de realidad en la información presentada por Reficar, realizó un informe de Auditoría en el que fundamentó su opinión negativa, pero para poder entender el ajuste realizado por la refinera para mostrar estas

cifras positivas, radica en el seguimiento a las Normas Internacionales de Información Financiera, de allí acogidos entre ellas a la NIC 36. Deterioro de Activos (International Accounting Standards Board). En la que se establece:

Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

1. Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.
2. Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta ópera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.
3. Durante el periodo, las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

Con base en esta NIC, la cual Reficar uso como sustento al ajuste realizado, se puede incidir en que el cálculo y análisis para dichos ajustes deben ser fundamentados, toda vez que el valor que debe reflejar el activo es el de su costo histórico, que debe revelar la realidad del valor del activo, el cual debe ser conducente con el valor de mercado. De acuerdo a esto en la Auditoría generada por la Contraloría general de la nación (2018), especificó lo siguiente en sustento a su opinión negativa “Si bien las estimaciones contables no pueden medirse con exactitud, el grado de confiabilidad de las mismas puede afectarse según la naturaleza y fiabilidad de la información que utiliza la administración para su cálculo”. Por ende, el grado de confiabilidad que tenían dichos cálculos estaba notoriamente alterado, dado a que tanto los parámetros y variables

utilizadas, distaban de un verdadero comportamiento financiero y operacional histórico de la compañía, por tanto, las proyecciones realizadas carecían de un verdadero sustento.

De igual forma, en una de las pruebas realizadas a Reficar, con el objetivo de detectar las valoraciones que había en el inventario de materiales sobrantes, se realizó la prueba de productos aleatorios, confrontados con su valor en el mercado, la contraloría tuvo como hallazgo lo siguiente:

(...) tomando unos datos aleatoriamente el código del material ECR55584 que corresponde a una válvula de 3 pulgadas su valor unitario es de \$6.254 y esa misma válvula, pero de 6 pulgadas está valuada en \$1.400.960, igualmente las botas industriales con el código ECR48990, se registraron por valor de \$121.923 y esas mismas botas en otro ítem ECR55489 están registradas por \$6.270, el mercado fluctúa entre \$100.000 y \$180.000. Los errores mencionados se presentan en otros ítems (Contraloría General de la República, 2018).

Por este y otros hallazgos más encontrados por la contraloría, podemos notar como los ajustes que reflejaron cifras positivas, no mostraban la realidad de la compañía, dado que sin este ajuste que fue bastante significativo, Reficar estaría en pérdidas por 1.4 billones de pesos, en donde también es posible analizar, que ni la refinería en producción de toda su capacidad, es capaz de cubrir con los costos de venta. Además de esto fue significativo e impactante el hecho de que Ecopetrol se hizo responsable de la deuda internacional que tenía Reficar para la ejecución del proyecto evaluada aproximadamente en 2.500 millones, a partir de estos datos, se puede ver como en un proyecto que fue totalmente cubierto por la corrupción y malos manejos, salta a la vista su situación deficiente, un proyecto en donde destinó y se invirtió el presupuesto más grande del país.

Es de resaltar el papel que cumple el Revisor Fiscal en esta última instancia, de los hallazgos generados al polémico caso de Reficar, una vez explicado las inconsistencias presentes en la presentación de los estados financieros de vigencia 2017, y que dichos estados fueron dictaminados favorablemente por su Revisor Fiscal, hace que su papel siga viendo dudoso y en tela de juicio, ya que hallazgos como los encontrados por la contraloría, debieron haber sido también relevantes para el Revisor Fiscal, ¿por qué no realizó un análisis financiero de las cifras?, ¿por qué no profundizó en los cálculos realizados, que representaban un importante porcentaje de materialización en los estados financieros?. Su función es ser objetivo e intervenir, es por ello que

su responsabilidad en la certificación de esos estados financieros que carecen de fundamento, por ello no es posible aceptar que el Revisor Fiscal realizó el pleno uso de sus funciones, como debía hacerlo y más en un caso que venía sesgado por la corrupción, tenía que ser crítico y objetivo, pero como se pudo notar sólo fue una herramienta de confiabilidad de dichos estados financieros, a través de su dictamen, colocando su Fe Pública como prueba de la ejecución de su ejercicio.

El país aún no dimensiona la magnitud del desfalco cometido en la refinería de Cartagena empresa del estado de la que son dueños todos los colombianos y la que se financia cada vez que se llena un tanque de gasolina. Son cerca de US\$4.023 mil millones de dólares los que se pagaron de más, el mayor fraude en las arcas del Estado es por ello la necesidad de revisar qué pasó con los entes de control y fiscalización, cómo prevenir que otra feria de contratos se avecine.

De aquí se derivan elementos claves para el cumplimiento del rol que ejerce el Revisor Fiscal de acuerdo con la información suministrada, en estos se pueden evidenciar: la independencia, el proceso sistemático, la objetividad en el análisis, la presentación de evidencias, los principios éticos y profesionales, lo que abre la puerta a su relación y responsabilidad frente a la información reflejada de la compañía como dador de Fe Pública. En las NIA, la responsabilidad del Revisor Fiscal se limita al cumplimiento de lineamientos, todos guiados a la búsqueda de errores, omisiones, incumplimiento de las normas contables y éticas previamente establecidas, por su parte el Código de Comercio es más específico frente a los requerimientos que el Revisor Fiscal debe desempeñar durante su labor. Lo que es notorio es este caso, una vez analizadas todas las falencias presentes en su desarrollo y aun posterior a este, es que con base en la normas que regulan al Revisor Fiscal, estas habrían sido suficientes, pertinentes y eficaces para la detección de todos los riesgos inherentes en este caso, se estableció una relación con sus funciones y el ejercicio realmente ejecutado en el caso Reficar, en donde es plenamente evidente que no es una falta de estructura, ni de responsabilidad del Revisor frente al caso, ya que estaba totalmente facultado ética y jurídicamente para tener su deber actuar, cumpliendo con los principios y lo que exige la ley, que en pocas palabras era solamente ejercer su profesión y dar su calidad de Fe pública, con la importancia que la misma amerita, este caso es causa de la falta de ética de los profesionales, no del modelo de control.

Para algunos abogados y empresarios, los Revisores Fiscales están pasando de agache en estos descalabros, que tienen algunos de sus protagonistas en la cárcel; pero otros consideran que a

estos profesionales se les está exigiendo más de lo que pueden hacer, pues además de que cada vez asumen más funciones, tienen una talanquera grande: quienes les pagan el sueldo son los mismos a quienes deben vigilar, lo que afecta su independencia. (Dinero, 2017). El gobierno busca adicionar más funciones y responsabilidades al Revisor Fiscal que son competencia de otras áreas y que claramente evitarían mitigar el riesgo, si su adopción y manejo se hiciera de una mejor manera, ya que no es función del Revisor ser un detective dentro de una compañía, su función es emitir un informe de Fe Pública que demuestre la razonabilidad de los Estados Financieros que emite la compañía, es caso diferente que en sus procesos de verificación de información y evaluación de riesgos se detecten indicios de omisión y/o irregularidades en contra de las leyes y normas establecidas.

Conclusiones

Con la adopción a las Normas Internacionales de Auditoría, los cambios sustanciales en el control son inminentes, y estamos de acuerdo con que se debe contribuir con la globalización, pero esta no debe ser a cualquier precio, no se puede demeritar años de evolución y estructuración de una figura que se formó con base en los sucesos sociales, políticos y económicos de un país, porque estaríamos cediendo nuestra objetividad, dejando de lado una figura que incorpora intervención, calidad, control integral y gestión en las organizaciones. Necesitamos de estas funciones, necesitamos de un control integral, aunque nos acojamos a la normativa internacional, debemos ser conscientes de nuestra propia realidad, por ende, se debe buscar, analizar y consolidar una armonización entre nuestras características, necesidades y contextos, con los referentes internacionales. A razón de esto debemos ser analíticos con el impacto que conlleva el adoptar un modelo de control, que se contrasta con el nuestro, que tiene un objeto y propósitos que difieren, somos un país enmarcado por la corrupción y desigualdad social, y demás características que son propias de nuestro país, de acuerdo a esto la Revisoría Fiscal se ha revestido con todas las herramientas de intervención y fiscalización propias para la mitigación de riesgos, y control de las falencias que se han detectado en el país, en nuestras compañías, en nuestra sociedad, por ende no es aceptable, coincidir en que la mejor decisión es la adopción a un modelo que no está adaptado a nuestras necesidades.

Es importante mencionar que en el aspecto de la ciencia contable hacen falta desarrollar más grupos de investigación por parte de los profesionales, es decir, un rol investigativo de la profesión, en donde se le dé más relevancia e incorporación a la investigación estratégica y crítica, que busque involucrar los cambios por adopciones a estándares mundiales, donde se identifiquen las principales características, los aspectos favorables y desfavorables todo en torno y a favor de estructurar integralmente la figura del Revisor Fiscal, para que dicha figura se actualice, se estructure con las herramientas que le pueden brindar las Normas Internacionales en torno al aseguramiento, pero sin perder su esencia, ni dejando de lado funciones que no caben, ni están contempladas en dichas normas, es decir que sean un complemento a nuestro modelo de control.

Se debe hacer más énfasis en el papel que desempeña el Revisor Fiscal en Colombia como garante de la razonabilidad de la información presentada por las compañías, donde en verdad se le brinde la confianza a su independencia mental, se entienda que hay una diferencia abrumadora entre Auditor Externo y Revisor Fiscal, y que el impacto de su labor y responsabilidad da total diferenciación sobre el análisis e informe que se pueda emitir, con una revelación parcial, en pro del mejoramiento continuo de la compañía y de la sociedad, evitando descalabros financieros como en el mencionado caso de Reficar, es por ello que cabe mencionar que Colombia, con situaciones como la descrita en el proyecto, refleja en gran parte el nivel de corrupción en el país, necesita de controles rigurosos, que permitan una intervención constante, para hacer prevalecer y fundamentar el impacto que genera la Auditoría externa, siendo notorias las diferencias ya que sus enfoques son financieros, instituidos por la Normativa internacional, y estos no son suficientes para abarcar el riesgo presente en las compañías colombianas.

La adopción a estándares Internacionales es un hecho, en lo que se puede incidir es en el papel que le están dando a la figura colombiana del Contador Público, que como se ha mencionado va camino a su abolición, en este aspecto todas las autoridades legales, los colegas, las empresas, la academia y la sociedad tienen un papel preponderante, donde se debe impulsar la figura del Revisor Fiscal en el país, iniciando por la academia que debe analizar e incluir en sus programas académicos el nuevo conjunto normativo, así mismo tener docentes preparados desde lo académico y lo práctico, con el fin que se deje de encaminar todo conocimiento hacia la Auditoría, mostrando la integralidad de la Revisoría Fiscal. Basadas en el estudio de caso realizado, y en el análisis de la estructura, las normas y fundamentos de la Revisoría Fiscal, podemos deducir que el papel que tuvo esta figura en el caso de corrupción de Reficar, ha dejado como resultado que se cuestione su eficacia y veracidad, ha sido una práctica denigrante o es más una falta de ella, ya que no se puede concebir que el Revisor Fiscal, en función de objeto de intervención y ejecución de una Auditoría integral, tal como lo dispone toda la normativa que le regula, no haya estado en la capacidad de detectar de manera oportuna y precisa, todas las falencias abismales. Por esta razón no se puede juzgar a la figura como tal, porque se puede afirmar que su modelo de control es eficiente y tiene la capacidad de generar intervención de una manera constante, el control es permanente, no es una evaluación, lo que permite que las medidas

que se tomen sean dadas a tiempo, por ello la falencia en la corrupción y por ello la falta de control, todo se está generando por la falta de ética en la profesión denigrando años de esmero por resaltar, estructurar y enaltecer la profesión del Contador Público en el país.

Debido al impacto social y político y como el Revisor Fiscal es garante del Estado, su nombramiento debe ser por el mismo, claramente se cuentan con instituciones como la Junta Central de Contadores o el Consejo Técnico de la Contaduría Pública que velan por que cumplan tanto laboral como éticamente sus funciones, y se trata de dar una orientación a la profesión, pero si el nombramiento se hiciera de acuerdo a una base de ingresos o utilidad a las empresas públicas tanto como privadas, donde se garantice, la total independencia mental del profesional lo que daría mayor veracidad a sus informes, pero claro esto también resulta un riesgo inminente, donde el Estado haría su labor como juez y parte, basados en el nivel de corrupción que se desenvuelve en el país.

Bibliografía

- Accountants, I. F. (Diciembre de 2009). Norma Internacional de Auditoria 200. *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*. Estados Unidos de America.
- Aguilar, H. (2003). Revisoria Fiscal y Globalizacion. *Revista Contaduria Universidad de Antioquia*, 87-96.
- Araujo, J. (1976). *Contaduría Pública: Monopolio Yankee en Colombia*. Barranquilla.
- Arévalo Galindo, N. E., & Quinche Martín, F. L. (2008). Importancia del Estudio en Contabilidad. En *Perspectivas críticas de la contabilidad. "Reflexiones y Críticas Contables Alternas al Pensamiento Único"* (págs. 29-40). Bogotá: Kimpres.
- Asociacion de Certificadores de Fraude. (2014). *Triángulo del Fraude*. Obtenido de <https://acfe-spain.com/recursos-contra-fraude/que-es-el-fraude/triangulo-del-fraude>
- Cardoso, Jenny . (18 de Diciembre de 2014). Contrapartida. (P. U. Javeriana, Ed.) *De Computationis Jure Opiniones*(1104).
- Concejo Tecnico de la Contaduria Publica. (21 de Junio de 2008). Orientacion Porfesional . *Ejercicio Profesional de la Revisoria Fiscal*. Bogota, Colombia.
- Congreso de la Republica . (30 de Diciembre de 1960). Ley 145 de 1960. *DIARIO OFICIAL NÚMERO 30433*. Bogota, Colombia.
- Congreso de la República . (16 de Junio de 1971). Código de Comercio. Bogota, Colombia.
- Congreso de la Republica. (1931). Ley 58 de 1931. Colombia.
- Congreso de la republica. (13 de Diciembre de 1990). Ley 43 de 1990. Colombia.
- Congreso de la republica. (20 de Diciembre de 1995). Ley 222 de 1995. Colombia.
- Congreso de la Republica. (29 de Diciembre de 1998). Ley 489 de 1998. Colombia.
- Congreso de la Republica. (30 de Diciembre de 1999). Ley 550. Bogotá.
- Congreso de la Republica. (16 de Julio de 2007). Ley 1150. *Contratación con recursos públicos*. Colombia.
- Congreso de la Republica. (13 de Julio de 2009). Ley 1314 de 2009. Colombia.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (1994). Pronunciamiento No. 7. Colombia.
- Contraloria General de la Republica. (Mayo de 2018). Informe Final Auditoria Financiera - Reficar. Colombia.
- Contraloria General de la Republica de Colombia. (2018). Reficar. La historia detras del mayor hallazgo fiscal del pais . En *Grandes Hallazgos* (págs. 45-65).

- Dinero. (3 de Febrero de 2017). Revisores fiscales al banquillo: ¿Ciegos o con exceso de funciones?
- Dinero. (2018). Contraloría y Reficar se enfrentan por los resultados financieros de la empresa. *Dinero*.
- Dinero, R. (04 de Marzo de 2017). Reficar, 60 años de escándalo, desencanto y crisis.
- El nuevo Siglo. (08 de Abril de 2018). Utilidad operacional de Reficar salió de un ajuste contable. Bogotá.
- El Tiempo. (26 de Julio de 2017). 'Reficar dejó que CBI dispusiera de la plata de todos los colombianos'. *El Tiempo*.
- Ernst & Young Audit SAS. (31 de Diciembre de 2017 y 2016). Reficar. *Estados Financieros Refinería de Cartagena S.A.* Cartagena.
- Fornelly, C. (21 de April de 2015). *An Abundance of Resources to Fight Financial Reporting Fraud*. International Federation of Accountants.
- Franco, R. (2000). Revisoria Fiscal Hoy. *Revista Internacional Legis de contabilidad & Auditoria*(1).
- Franco, R. (2001). Evolucion histórica del control. *Revista Legis del Contador*(6), 195-222.
- Franco, R. (2011). Modelo de control estratégico de arquitectura organizacional. 107. (L. 12, Ed.) Bogotá: Universidad Libre de Colombia.
- Franco, R. (2016). Revisoria Fiscal y Estandares Internacionales de Aseguramiento. *Encuentro de profesores de Revisoria Fiscal*. Bogota.
- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia. (10 de Mayo de 2016). La implementación de las Normas Internacionales de Auditoría – NIA en el 2016. Bogotá.
- Interinstitucional, C. T. (10 de Diciembre de 2003). Proyecto de Ley de intervencion economica . Bogotá.
- International Accounting Standards Board. (s.f.). Norma Internacional de Contabilidad 36- Deterioro del Valor de los Activos.
- Jimenez, L. F. (Diciembre de 2015). La Revisoria Fiscal en Colombia: una figura de control íntegral que se resiste a desaparecer. 24, 1-20. (U. Nacional, Ed.) Bogotá.
- Machado, M. A. (1991). Fiscalización de la empresa privada a través del contador público. En H. Cubides, A. Maldonado, F. Visbal, M. A. Machado, & E. Gracia, *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX*. Bogotá: Universidad Central.
- Machado, M. A. (1991). Fiscalización de la empresa privada a través del contador público. En H. Cubides, A. Maldonado, F. Visbal, M. A. Machado, & E. Gracia, *Historia de la Contaduría Pública en Colombia Siglo XX*. Bogotá: Universidad Central.

- Marulanda, D. (2006). ¿Que se ejerce en Colombia: Revisoria o Auditoria? *Adversia-Revista Virtual de estudiantes de Contaduria Publica-Universidad de Antioquia*, 3.
- Mascarós, J. (1999). *Escándalos, Fraudes y Estafas en el mundo de las Finanzas*. Rev. BCC.
- Ochoa, L., Zamarra, J., & Guevara, J. (2011). *¿Cuál ha sido la responsabilidad de la Auditoría en los escándalos financieros?* Antioquia.
- Peña, J. M. (2015). Algunos Contadores, de tiempo atrás, han querido que la Revisoría Fiscal se convierta en Auditoría Financiera. Obtenido de <https://actualicese.com/actualidad/2015/01/15/algunos-contadores-desde-tiempo-atras-han-querido-que-la-revisoria-fiscal-se-resuma-en-auditoria-financiera/>
- Presidencia de la Republica. (27 de Julio de 1950). Decreto 2521 de 1950. Bogota, Colombia.
- Presidencia de la Republica. (20 de Febrero de 2015). Decreto 302 de 2015. Colombia.
- Redaccion Judicial. (24 de Julio de 2017). El caso Reficar a los estrados judiciales. *El espectador*.
- Refineria de Cartagena. (s.f.). *Historia de la Refineria de Cartagena*. Recuperado el 2019, de <https://www.reficar.com.co/quienes-somos>
- Refineria de Cartagena. (s.f.). *Reficar*. Recuperado el 2019, de <https://www.reficar.com.co>
- Sierra, E. M. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*(17), 47-65.
- Sierra, J. (2004). La investigacion como prioridad Universitaria. *Revista Virtual Universidad Catolica del Norte*.
- Sosa, J. (14 de Diciembre de 2013). Reflexiones en torno a las experiencias del proceso de convergencia hacia Normas Internacionales de Aseguramiento de la Informacion. *Revista Academica Pontificia Universidad Javeriana*(005015).
- Superintendencia Financiera de Colombia. (03 de 2018). Proyecto circular externa 003. *Instrucciones generales aplicables a las entidades vigiladas*. Bogota, Colombia.
- Union Sindical Obrera de la Industria del Petroleo. (01 de Febrero de 2017). Otra prueba de corrupción en la adjudicación del contrato de REFICAR. Cartagena.
- Valenzuela, L. F. (2015). La Revisoria Fiscal en Colombia, una figura de control integral que se resiste a desaparecer. *Documentos EACP-CID Universidad Nacional de Colombia*(24), 1-20.

