

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN:

**“RELACIÓN ENTRE LA REVISORÍA FISCAL Y LA TEORÍA DE LA AGENCIA, EN EL MARCO DEL
CONTROL ESTATAL SOBRE LAS EMPRESAS EN COLOMBIA”**

AUTORAS:

YURI ALEJANDRA MANZANO ORTIZ.

MARI LUZ ERAZO GRAJALES.

**MONOGRAFIA PRESENTADA COMO TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TITULO DE
CONTADORAS PÚBLICAS.**

UNIVERSIDAD DEL VALLE.

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION.

CONTADURIA PÚBLICA (3841)

ZARZAL VALLE

2016

**“TEORIA DE LA AGENCIA, REVISORIA FISCAL, Y LA EMPRESA COMO OBJETO DE CONTROL
ESTATAL EN COLOMBIA”**

AUTORAS:

YURI ALEJANDRA MANZANO ORTIZ

CÓD. 1053959

MARI LUZ ERAZO GRAJALES.

COD.1053916

**MONOGRAFIA PRESENTADA COMO TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TITULO DE
CONTADORAS PÚBLICAS.**

DIRECTOR:

JAIME CAYCEDO.

CONTADOR PÚBLICO.

UNIVERSIDAD DEL VALLE.

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION.

ZARZAL VALLE.

2016

Nota de Aceptación:

Firma del Presidente del Jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Zarzal (Valle del Cauca), 2016

AGRADECIMIENTOS

La consecución de un logro tan importante trae para nosotras una inmensa satisfacción, un sentimiento de orgullo en este proceso tan largo, pero tan lleno de gratificaciones; que conlleva el camino hacia la consecución de nuestras metas y objetivos. Cada paso dado es el resultado del apoyo incondicional de Dios, nuestros padres, hermanos, hijo, parejas, demás familiares y amigos más cercanos. Gracias a ello se hace posible la motivación para transitar por el camino del éxito y el conocimiento en este extenso caminar al que llamamos vida.

No es preciso concluir este proceso y esta etapa en nuestras vidas sin reconocer el esfuerzo y el acompañamiento de todos los docentes y compañeros, que nos acompañaron en este proceso de formación; y la valiosa guía de nuestro director de trabajo de grado; a quien le debemos en el conjunto de experiencias y conocimientos adquiridos, el gran privilegio de habernos compartido un poco de su espíritu de lucha y dedicación.

Contenido.

0. INTRODUCCIÓN.....	9
CAPITULO 1	12
ASPECTOS PRELIMINARES.....	12
1.1 ANTECEDENTES.....	12
1.1.1 CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERÉS PÚBLICO.....	12
1.1.2 APUNTES SOBRE LA REVOSORIA FISCAL, EL REVISOR FISCAL Y SUS SUPLENTE. (1999) ESCRITO POR HERNANDO BERMUDEZ GOMEZ.....	16
1.1.3 “APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA” ESCRITO POR GERMAN ALBEIRO CASTAÑO DUQUE. (2001).	18
1.2 PLANTEAMIENTO.....	22
1.2.1 FORMULACIÓN DEL INTERROGANTE.....	25
1.2.2 SISTEMATIZACIÓN.....	25
1.3 OBJETIVOS.....	26
1.3.1 OBJETIVO GENERAL.....	26
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	26
1.4 JUSTIFICACIÓN.....	27
1.5 MARCO DE REFERENCIA.....	29
1.5.1 MARCO TEÓRICO.....	29
1.5.1.1 INSTITUCIONALISMO.....	29
1.5.1.2 TEORÍA <i>PRINCIPAL- AGENTE</i>	34
1.5.2 MARCO CONCEPTUAL	38
✓ INTERES PÚBLICO.....	38
✓ INTERVENCIONISMO ESTATAL:	39
✓ FISCALIZACIÓN:	40
✓ INSTITUCIONALISMO:.....	41
✓ EL ESTADO VISTO COMO INSTITUCIÓN.....	41
1.5.3 MARCO LEGAL Y NORMATIVO	43
CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Art. 26	43
CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Art. 334.....	43
ARTÍCULOS 207 Y 209 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.	43

LEY 43 DE 1990.....	44
la Ley 222 de 1995.....	44
Decreto 2649 de 1993.....	45
Decreto 302 del 20 de febrero de 2015	45
1.6 METODOLOGIA.....	47
1.6.1 TIPO DE ESTUDIO.	47
1.6.2 METODO DE INVESTIGACIÓN.....	47
1.6.3 FUENTES.	48
CAPITULO 2	49
2.1 DOCUMENTACIÓN CONCEPTUAL Y DE TIEMPO EN TÉRMINOS DE: TEORÍA DE LA AGENCIA, REVISORÍA FISCAL, E INSTITUCIONALISMO.....	49
2.1.1 PARTE 1. EL INSTITUCIONALISMO.....	49
2.1.2 PARTE 2. TEORÍA DE LA AGENCIA.....	54
2.1.3 PARTE 3. REVISORÍA FISCAL.....	58
CAPITULO 3.	78
3.1 EL INSTITUCIONALISMO Y EL DESARROLLO DEL CONTROL ECONÓMICO DEL ESTADO....	78
3.1.1 CONCEPTO Y DESARROLLO DEL INSTITUCIONALISMO.....	78
3.1.2 IMPORTANCIA DE LAS INSTITUCIONES.	80
3.1.3 CONCEPTO DE INSTITUCIÓN, ORGANIZACIÓN Y ESTADO.....	81
CAPITULO 4.....	83
4.1 OBJETO Y DINÁMICA DE FISCALIZACIÓN QUE CUMPLE EL ESTADO A TRAVÉS DE LA INTERVENCIÓN, POR MEDIO DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU FUNCIÓN DE REVISOR FISCAL. ...	83
4.1.1 EL CONTROL DEL ESTADO A TRAVÉS DE LA INTERVENCIÓN EN LA ECONOMÍA.	83
4.1.2 CONTROL DEL ESTADO SOBRE LA EMPRESA PRIVADA.	84
CAPITULO 5	88
5.1 EN CONCLUSIÓN; QUÉ RELACIÓN EXISTE ENTRE LA REVISORÍA FISCAL Y LA TEORÍA DE LA AGENCIA, EN EL MARCO DEL CONTROL ESTATAL EN COLOMBIA, SOBRE LAS EMPRESAS.....	88
BIBLIOGRAFÍA.....	92

ÍNDICE DE TABLAS.

Tabla.1. Grupos de usuarios v.s. intereses de los usuarios.....	14
Tabla.2. Definiciones de institucion según autor y escuela.....	30
Tabla.3. Normatividad más relevante a la revisoría fiscal.....	41

ÍNDICE DE GRÁFICOS.

	Pg.
Grafico 1. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1887 hasta 1938.....	57
Grafico 2. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1940 hasta 1959.....	59
Grafico 3. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1960 hasta 1965.....	62
Grafico 4. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1971 hasta 1979.....	64
Grafico 5. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1980 hasta 1983.....	68
Grafico 6. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1985 hasta 1990.....	70
Grafico 7. Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1993 hasta 2015.....	72

0. INTRODUCCIÓN.

La revisoría fiscal es una *institución (CTCP 2008)* que ha tenido su aplicación en el seno de las empresas, pero que a su vez es responsable de una práctica social, realizando revisión, principalmente del control interno de las organizaciones. No obstante esta profesión es comparable con la teoría de la agencia, dado que el Estado como principal es quien le encomienda a los revisores fiscales como agentes la tarea de fiscalización de los entes económicos.

La presente es una monografía documental que cuenta a grandes rasgos la relación que existe entre la Revisoría Fiscal y la teoría de la agencia, teniendo en cuenta el entorno de control gubernamental que genera el *Estado* sobre las empresas privadas en Colombia.

Dentro del desarrollo esquemático se ven, como primera medida los aspectos preliminares; los cuales comprenden en su primer punto el abordaje de los antecedentes de investigación, que constan de:

- ✓ El primero es un artículo de investigación escrito por Rubiela Giménez en el año 2012, llamado “CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERÉS PÚBLICO.” El cual nos presenta una visión de la contaduría pública, desde la importancia de la información contable para el interés público, y la responsabilidad social que esto acarrea.
- ✓ El segundo es un texto adscrito a “cuadernos de contabilidad” de la Pontificia Universidad Javeriana. Escrito por el señor Hernando Bermúdez Gómez, en el año de 1999. En el cual se abordan temas relevantes al ordenamiento conductual y normativo del Revisor Fiscal y sus suplentes, y las responsabilidades que recaen al contador público en el ejercicio de su función de Revisor Fiscal.

- ✓ Y por último, un trabajo escrito por el doctor German Albeiro castaño duque, presentado para promoción a Profesor Asociado, de la universidad Nacional, en Manizales. Este texto es llamado “APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA”, fue escrito en el año 2001. Fue tomado como antecedente debido a que presenta en su quinto punto *“una aproximación conceptual a la teoría de la agencia”, “un marco conceptual previo a la teoría de la agencia”, “teoría de la agencia y sus aplicaciones”,* entre otros...

El presente trabajo persigue los aspectos relevantes a la comprensión de la relación existente entre la revisoría fiscal y la teoría de la agencia en el marco del control estatal sobre las empresas privadas en Colombia. Concretamente se hizo énfasis en los pasos previos para alcanzar dicha proposición dentro del desarrollo de la investigación. El primer paso implicó la documentación en materia de conceptos y la formación de una línea de tiempo, en términos de: teoría de la agencia, revisoría fiscal, e institucionalismo. El segundo paso correspondió al establecimiento del papel que juega el institucionalismo en el desarrollo del control económico del Estado. Como último paso se identificó el objeto y la dinámica de fiscalización que cumple el estado a través de la intervención, por medio del contador público en su función de revisor fiscal. El conjunto de procesos dentro de la línea de investigación y documentación de la monografía documental, da como resultado la conclusión en la cual se determinó la efectividad y los términos reales de la relación existente entre los elementos establecidos desde el inicio.

Dentro del proceso de investigación y análisis se citan autores como: North Douglas 1991, para el tema de institucionalismo en el texto “Instituciones” y otros del mismo tema; Jensen y Meckling (1976), en términos de teoría de la agencia; MACHADO, Marco Antonio 1999, como fundamento en su investigación dentro del libro “HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX” donde presenta nociones de intervencionismo del *Estado*, responsabilidades del contador público, y fiscalización de *Estado* a través del revisor fiscal sobre las empresas privadas. Estos, teniendo en cuenta que representan las corrientes de pensamiento más importantes para el desarrollo de la monografía, dentro de la cual se citan otros tantos que serán vistos en el transcurso de la lectura. Afianzando el orden de ideas, se abordan los conceptos de: institucionalismo; fiscalización; intervencionismo *Estatal*; control del *Estado* y el intervencionismo en la empresa privada; fiscalización *Estatal* a través del contador público, como revisor fiscal; organización; y Estado.

Dentro del marco legal se toma la trayectoria legislativa de la revisoría fiscal en Colombia incluyendo la normatividad relacionada al tema, que se encuentran contenidas en la Constitución Política, leyes estatutarias, leyes ordinarias, decretos, circulares, y pronunciamientos de CTCP en los años más recientes.

Los aspectos metodológicos incluyeron; el estudio descriptivo como tipo de estudio, ya que permitió, describir y comprobar la asociación de las variables de investigación. El método deductivo como método de investigación, teniendo en cuenta que mediante el análisis de las generalidades de las teorías y elementos planteados, se argumentaron los hechos particulares, de las realidades que se proyectaba, se encontraran implícitas. Y con respecto a las fuentes es preciso señalar que las fuentes utilizadas en el desarrollo del trabajo, representan casi en su totalidad fuentes secundarias. Las fuentes secundarias hacen referencia a libros físicos y en medios magnéticos, revistas, estudios y artículos de investigación referentes al tema en cuestión.

CAPITULO 1

ASPECTOS PRELIMINARES.

1.1 ANTECEDENTES.

1.1.1 CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERÉS PÚBLICO.

ARTÍCULO DE INVESTIGACIÓN ESCRITO POR RUBIELA GIMÉNEZ AGUIRRE (2012).

La estructura de este artículo, se divide en tres partes, la primera hace relación a la contabilidad, la segunda es una mirada desde la responsabilidad social y ética, enmarcando la responsabilidad con los usuarios de la información contable y, en la tercera, hace referencia al interés público en contabilidad, en un énfasis desde la responsabilidad del contador público.

El documento en cuestión, es un escrito teórico que analiza desde la óptica de la responsabilidad social y el interés público, la responsabilidad que tiene el contador público con los usuarios de la información contable; refiriéndose a los usuarios como accionistas, inversores, directivos, clientes, proveedores, el Estado y la comunidad en general. A demás este artículo se desenvuelve en un contexto reflexivo, en el que menciona que “la responsabilidad social no se circunscribe únicamente a la empresa, sino también a las responsabilidades sociales de los contadores públicos”¹ que en últimas son los encargados de velar por los intereses públicos.

Este texto es de gran importancia y sirvió de antecedente al presente trabajo de investigación, debido a la concepción que tiene del contador como figura pública, y ser encargado de velar por los intereses públicos.

¹ GIMENEZ, Rubiela, “CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERES PÚBLICO”, (2012)

Uno de los elementos clave que presenta la autora son los usuarios de la información contable, “es decir, que los accionistas, inversores, directivos, clientes, proveedores, el Estado y la comunidad en general tienen una estrecha relación con el desarrollo de las organizaciones en la vía de la responsabilidad social.”²

Es por eso que la profesión contable debe ser vista desde las proporciones que implican las responsabilidades que le competen, “... como campo de conocimiento que representa las relaciones de intercambio y de los hechos económicos de los sujetos en la sociedad”. En si misma la contabilidad representa una cuota de ordenamiento y transparencia en el extenso bagaje que representa la economía del país.

El contador público se convierte por tal razón en una figura pública que debe generar confianza y reflejar transparencia en los procesos que realiza, verifica y respalda en uso de sus conocimientos y facultades. Todo esto con la principal proyección de generar una información contable que sea real, fiel y útil para los diferentes actores de la economía. A continuación, el siguiente cuadro (tabla 1.) nos permite analizar los grupos de usuarios de la información contable, y los intereses que tiene cada uno sobre está.

² Ibid. Pg. 221

(Tabla.1.) Grupos de usuarios v.s. intereses de los usuarios.

Grupos	Intereses de los usuarios
Socios y accionistas	▪ Beneficio e incremento del valor de la empresa. ▪ Rentabilidad, liquidez de las inversiones. ▪ Transparencia de las operaciones y proyectos. ▪ Participación y control de la gestión.
Directivos	▪ Poder de decisión y control: capacidad de gestión. ▪ Influencia, prestigio e ingresos. ▪ Desarrollo de las ideas y capacidades propias. ▪ Maximizar el valor de la empresa.
Trabajadores	▪ Salario, prestaciones sociales, seguridad, higiene y salud laboral. ▪ Seguridad en el puesto de trabajo. ▪ Promoción profesional y humana. ▪ Capacidad de interlocución: participación.
Clientes	▪ Calidad y justa relación calidad – precio. ▪ Información veraz y clara sobre los productos y servicios. ▪ Garantía de la integridad, seguridad y salud de los consumidores, usuarios y clientes. ▪ Servicio postventa.
Proveedores	▪ Aceptación de los principios de libre mercado. ▪ Capacidad de pago. ▪ Información clara sobre las posibilidades comerciales. ▪ Respeto a las marcas y a la propiedad industrial.
Competidores	▪ Respeto a la reglas de la libre competencia. ▪ Reciprocidad de las relaciones. ▪ Cumplimiento de los compromisos. ▪ Cooperación en las diferentes políticas empresariales.
Comunidad, entorno, Estado Sociedad en general	▪ Legales: obligaciones fiscales, cumplimiento de la legislación vigente. ▪ Sociales: contribución positiva al desarrollo económico y al empleo. Colaboración activa con las instituciones sociales, culturales y científicas. ▪ Respeto por los valores morales, tradicionales y religiosos. ▪ Ambientales: cuidado, respeto y mejora del medio ambiente.

Fuente: GIMENEZ, Rubiela, "CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERES PÚBLICO", (2012). Pg. 225.

Como se puede observar en el cuadro anterior (tabla. 1.) los diferentes grupos de usuarios de la información contable son: como primera medida aquellos que forman parte activa de los procesos económicos de las entidades comerciales, como los socios y accionistas, directivos, y trabajadores; por otra parte tenemos agentes que implican elementos externos pero de tal importancia para el desarrollo económico de las empresas, como los clientes, los proveedores y los competidores, y por último se encuentran aquellos elementos que tienen igual relevancia y gran importancia, se trata; del Estado, la comunidad, el entorno, la sociedad en general, para este grupo de usuarios los intereses son de tipo legal, social, moral y ambiental. Si se habla más exactamente del Estado se puede notar que requiere, que la información contable, cumpla con los requerimientos de tipo legal que le competen, para llevar a conseguir una estabilidad en los procesos económicos, y así a través del control ejercer un orden social, que refleje transparencia moral, además una conciencia ambiental.

Seguido a esto el establecimiento de un contador como profesional, redundará en la extensión de las líneas de trabajo bajo las cuales se puede especializar, pero dentro de un concepto de interés público, se encuentra que la revisoría fiscal, representa un órgano de importancia, que en conjunto con el estado, respaldan la transparencia e idoneidad de los procesos económicos en los cuales interviene.

La revisoría fiscal es vista entonces como una de las formas de práctica social. CTCP, 2008; citado por GIMENEZ, Rubiela, 2012. ESTABLECE QUE:

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

Finalmente el artículo de investigación, termina en la conclusión de que dentro de las variables:

- a) “La contabilidad en el desarrollo de la corriente principal, de alguna manera resulta adherida al paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, se ha centrado en el desarrollo y aplicación de sistemas contables que en últimas terminan dando cuenta de la contabilidad financiera que solo es una parte de sus desarrollos.”³
- b) “la contabilidad está en deuda con la sociedad en términos de la propuesta de la contabilidad para la gestión social y ambiental...”⁴
- c) “La revisoría fiscal es un elemento que sirve como retórica al rededor del interés público.”⁵

³ Ibid. Pg. 233.

⁴ Ibid. Pg. 233.

⁵ Ibid. Pg. 233.

La contabilidad es una herramienta profesional que permite, en uso de unas facultades profesionales, otorgadas por competencia a los contadores públicos, sustentar la veracidad y el cumplimiento procedimental y legal que concierne a las operaciones y a la presentación de información contable de los entes económicos. Dicha información tiene diferentes grados de relevancia, dependiendo del grupo de usuarios al que se remita. Por esta razón los contadores públicos entre otras muchas responsabilidades, tenemos la de velar por el resguardo de los intereses de los usuarios de la información contable.

1.1.2 APUNTES SOBRE LA REVOSORIA FISCAL, EL REVISOR FISCAL Y SUS SUPLENTES. (1999) ESCRITO POR HERNANDO BERMUDEZ GOMEZ⁶.

Traer a consideración este texto, refiere la importancia que tiene, para el desarrollo de la presente investigación, por la amplitud que comprende en el concepto del revisor fiscal, como un órgano de fiscalización. No enfocándonos tanto en la concreción de los suplentes del revisor fiscal; sino a la mirada que comprende a la revisoría fiscal, no como un empleo, sino como un órgano social. Esta mirada nos remite nuevamente a la importancia que juega el papel del revisor fiscal, dentro de la sociedad.

Desde tal concepto la Revisoría es vista más como un órgano social, y no, como, un empleo específico; “la primera precisión que debe hacerse en orden a entender adecuadamente las normas legales, consiste en recordar que el revisor fiscal es un órgano social y no meramente un cargo. Por más que el legislador use repetidamente la expresión el Revisor; lo cierto es que existe la Revisoría, la cual tiene el revisor a la cabeza. Todos y cada uno de los miembros que la componen tiene

⁶ Abogado javeriano, director del departamento de derecho económico y de la especialización en derecho de sociedades de la facultad de ciencias jurídicas, profesor de las carreras de derecho y contaduría pública, en la pontificia universidad javeriana. miembro del colegio de abogados javerianos, y socio honorario de la sociedad de contadores javerianos. consultor independiente.

responsabilidades conforme a la ley. ”⁷ Tales responsabilidades son específicas al resguardo de la información y la concreción de la transparencia e idoneidad en los procesos económicos en los diferentes tipos de empresa. Convirtiendo de esta manera a la Revisoría Fiscal en un órgano social, capaz de dar fe de la transparencia, de las actuaciones de los entes económicos.

En términos del doctor JOSÉ IGNACIO NARVÁEZ GARCÍA; citado por, BERMUDEZ GOMEZ, Hernando (1999). Presenta como noción de los órganos sociales que:

Una antigua teoría sostuvo que las personas jurídicas son seres ficticios y artificiales a quienes se les reconoce existencia, solamente para fines jurídicos, pero que carecen de voluntad en el sentido sociológico, indispensable para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por estas razones se les considero incapaces de actuar como una persona física y, en tal condición, necesitaban siempre de un representante legal.

En la actualidad así como las personas físicas, tienen la voluntad natural, presente o potencial (capacidad de querer y obrar), las personas jurídicas también tienen voluntad pero esta es formada en la manifestación de los órganos de que está dotada. La voluntad de ella es propia e independiente de quienes la forman. Y una vez conformada y expresada esa voluntad con arreglo a la ley, su valor jurídico es igual que el reconocido a la voluntad de las personas físicas.

A partir de esto se deduce que en terminos de la revisoria fiscal, no es a una sola persona a quien se la han atribuido y fijado funciones, sino que como tal se contempla la existencia de un organo social que es la Revisoria Fiscal, quien a su cabeza tiene un revisor fiscal que su vez tiene a su mando un pequeño grupo de trabajo conformado por auxiliares y suplentes, que en conjunto hacen posible la consecucion y ejecucion de habilidades y responsabilidades que le competen en su representacion del organo social.

⁷ BERMUDEZ GOMEZ, Hernando, “APUNTES SOBRE LA REVOSORIA FISCAL, EL REVISOR FISCAL Y SUS SUPLENTE.” (1999). Pg. 10

Este texto es entonces fuente de la exposición, de la diferencia entre el Revisor Fiscal y la Revisoría Fiscal; el cual es representado a través de la figura de órgano social, que tiene a su cabeza un revisor fiscal, que se asume consecuentemente como una persona natural y jurídica. Más adelante el texto se enfoca en los aspectos de suplencia del revisor fiscal, temas que no se abordan, teniendo en cuenta la poca incidencia que representa para la temática de la presente monografía documental.

1.1.3 “APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA” ESCRITO POR GERMAN ALBEIRO CASTAÑO DUQUE⁸. (2001).

Este texto muestra a través de la interacción de dos conceptos como lo son la empresa y los mercados, un panorama de reflexión profunda que va dirigida a una visión económica de las empresas en cuestiones organizativas y de gestión. En el primer capítulo, se analiza el concepto y la existencia de las empresas. En el segundo se plantean las relaciones contractuales que implican la conformación y la existencia de las empresas, que además comprende el concepto de organizaciones jerárquicas. En el capítulo tres, se hace una visión más profunda de las organizaciones desde una visión jerárquica, analizándolo de una manera más precisa. El capítulo cuatro, es una reflexión a los costos de transacción y la incidencia que tienen en ello las decisiones de los agentes tomadores de decisiones. Y por último, el capítulo cinco, incorpora un análisis de la teoría de la agencia, esto como fundamento de la comprensión de las relaciones contractuales.

Las empresas representan la base fundamental dentro de la economía de cualquier país, es por eso que su análisis y comprensión, aportan ventajas en el desarrollo y mejoramiento de sus procesos estructurales, mejorando también la economía.

⁸ Candidato a doctorado en administración y dirección de empresas. profesor de la universidad nacional de Colombia sede Manizales.

Las empresas se conforman a través de la creación de contratos, que permiten identificar los factores de funcionalidad que representa cada elemento en la conformación de la misma. Dichos factores de funcionalidad se ubican de manera jerárquica.

“La aparición de la jerarquía surge de los efectos sinérgicos que ciertas tecnologías consiguen de la colaboración de vanas unidades del mismo factor, mano de obra. Y ésta alcanzará su máxima eficiencia cuando la autoridad esté en manos de los capitalistas que, además, tiene el derecho sobre la renta residual. En una economía con propiedad privada de los medios de producción nada impide que surjan unidades de producción que respondan a otros esquemas: cooperativas, empresa auto gestionadas, planificadas, empresas colectivas; pero es incuestionable a las puertas del siglo XXI que la mayoría de las empresas existentes responden al patrón capitalista, lo cual parece demostrar su mayor eficiencia. Utilizando la metáfora de Darwin, sobreviven los más adaptados, los más eficientes.”⁹

Dicho de otra manera la empresa logra convertirse un uno de los tipos de organización, cuando comprende en su conformación la relación contractual entre las partes y la generación de un ordenamiento jerárquico. La jerarquía hace referencia a una subordinación estratégica donde cada actor juega un papel fundamental dentro del proceso es por eso que en definitiva siempre existirá una cabeza, o un líder de dirección y control, el cual hace que cada uno de los eslabones que se desprenden en orden descendente de jerarquía cumplan con sus funciones, que están sujetas a la consecución de unos objetivos comunes.

Los eslabones ya mencionados dentro de la jerarquía organizativa se pueden representar a través del concepto de agentes económicos. “El conjunto de reglas que gobiernan la relación entre los agentes es lo que define el contrato...”¹⁰

⁹ CASTAÑO DUQUE, German. “APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA” (2001). Pg. 23

¹⁰ Ibid. Pg. 27

Insoslayablemente se basa entonces en los pensamientos de Jensen y Meckling; Quienes “conciben la organización, una de cuyas formas es la empresa, como un artificio legal, que sirve como nexo para un conjunto de relaciones contractuales entre individuos.”¹¹

El texto trae seguido a lo anterior el concepto de teoría de la agencia el cual es presentado de la siguiente manera: la teoría de la agencia es una “rama de la Economía de los Costos de transacción que estudia la relación principal-agente.”¹²

A demás plantea que “La situación de principal-agente, puede ser analizada como un juego de dos movimientos. El principal mueve primero anunciando una función de compensación, especificando una lista que determina la compensación de los agentes para cada uno de los resultados posibles. El agente mueve segundo, seleccionando su acción.”¹³

En consecuencia el agente “está obligado mediante contrato, el cual puede ser formal o informal, a defender los intereses del principal y como contrapartida cobra una remuneración bajo la forma que sea, de hecho se establece una relación jerarquizada, dada por el contrato establecido... existe en la relación de agencia una delegación de poder que realiza el principal sobre el agente.”¹⁴

Finalmente se puede rescatar que las empresas son estructuras organizacionales de orden jerárquico, donde se establecen niveles de poder y control, que se afianzan a través de contratos entre las partes, que a su vez refleja el ambiente perfecto para la existencia de relaciones principal-agente. El ambiente económico empresarial es perfecto para la sustentación de la teoría de la agencia, sin embargo, es preciso aclarar, que las relaciones entre principal-agente, pueden observarse en cualquier relación contractual formal o informal, donde se presente una figura de

¹¹ Ibid. Pg.29

¹² Ibid. Pg.59

¹³ Ibid. Pg. 48

¹⁴ Ibid. Pg.49

delegación por parte de un principal, en un agente a quien se le encomienda velar por los intereses del principal.

1.2 PLANTEAMIENTO.

El estado es quien direcciona la sociedad, y de la misma forma controla todas las actuaciones y acontecimientos bajo los cuales nos podemos ver afectados. Para generar dicho control y manejo, el estado, debido a la complejidad y la magnitud de la sociedad, crea diferentes figuras de fiscalización que le permiten ejercer un control más veraz sobre la mayor parte la sociedad.

Uno de los momentos más importantes dentro de la sociedad se refiere a la economía en general y dado al gran interés que genera el tema, el estado está en la obligación de velar por los intereses públicos; de esta manera se preocupa por vigilar constantemente los entes económicos, dicho control le permite al estado altos recaudos impositivos que tienen como objeto la inversión social, además de proveer protección a los intereses individuales de todos los ciudadanos relacionados directa o indirectamente con dichos entes económicos.

“El foco de interés de la teoría de la agencia recae así sobre la institución del "contrato" que regula las relaciones y funciones desempeñadas por un mandatario ("principal") y un ejecutor ("agente")”¹⁵. En consecuencia, lo que caracteriza esta teoría es que el "principal", con la intención de facilitar la consecución de sus intereses, transmite o delega sus competencias de decisión en un socio contratado en un acuerdo específico al que concede una remuneración a cambio de sus servicios.

¹⁵ RODRIGUEZ, José, **TEORÍA DE LA AGENCIA** © Copyright 1999 All Rights Reserved

De tal manera que el estado como principal, utiliza agentes dentro de las organizaciones económicas para generar el control de fiscalización necesario y así evitar que se cometan fraudes, ilícitos o cualquier acto que atente contra los intereses públicos.

La presente investigación se refiere a los agentes de fiscalización como los revisores fiscales, que son a quienes se les encomienda velar por los intereses comunes.

Dadas estas condiciones, se deben contraponer y relacionar los elementos planteados para el estudio, y así se logra la relación concebida en el propósito inicial. Los elementos bajo los cuales se concentra el foco de investigación son: el análisis de la teoría de la agencia que como ya se mencionó, hace referencia a una figura de delegación entre dos partes, un principal y un agente, los cuales adquieren un contrato o convenio donde el agente se compromete a cumplir lo establecido por el principal y velar por sus intereses. El siguiente elemento integrado en el contexto, es la Revisoría Fiscal en el ámbito colombiano. Y finalmente el análisis de las actuaciones de control que genera el Estado sobre los ciudadanos y más específicamente sobre las áreas económicas que implican las unidades empresariales privadas.

En consecuencia las figuras que son concebidas dentro de la corriente institucionalista, representan todas aquellas creadas por la misma sociedad para conservar el orden y el equilibrio entre las organizaciones que componen la sociedad. Para este caso se analiza al *Estado* en una postura renuente de control, que se ve reflejada a sí misma en una figura gubernamental que ejerce control sobre las diferentes áreas predispuestas para la funcionalidad de cualquier grupo social, dichas áreas se reflejan en la política, cultura, economía, entre otras. Para este espacio como ya ha sido dispuesto, se concibe a través del impacto y el control sobre la economía con los temas que se buscaron relacionar.

En tal sentido se buscó interrelacionar cada elemento en un momento y en un contexto específico en el que es posible unir y dar lógica al comportamiento yuxtapuesto, de cada una de las variables de investigación. La búsqueda y determinación, de la relación planteada, dependen de la incorporación objetiva de cada elemento en un momento y espacio específico.

Dando orden a lo anterior se plantea la observación de la teoría de la agencia a través del revisor fiscal como *agente*, y el Estado en un entorno de control gubernamental como *principal*.

1.2.1 FORMULACIÓN DEL INTERROGANTE.

- ✓ ¿Cuál es la relación que existe entre la revisoría fiscal y la teoría de la agencia, en el marco del control estatal en Colombia, sobre las empresas?

1.2.2 SISTEMATIZACIÓN.

- ✓ ¿Qué elementos comprende la conceptualización en términos de: teoría de la agencia, revisoría fiscal, e institucionalismo?
- ✓ ¿Qué papel juega el institucionalismo en el desarrollo del control económico del estado?
- ✓ ¿Cuál es el objetivo y la dinámica de fiscalización que cumple el estado a través de la intervención, por medio del contador público en su función de revisor fiscal?

1.3 OBJETIVOS.

1.3.1 OBJETIVO GENERAL.

- ✓ Comprender la relación que existe entre la revisoría fiscal y la teoría de la agencia, en el marco del control estatal en Colombia, sobre las empresas.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- ✓ Documentar la conceptualización en términos de: teoría de la agencia, revisoría fiscal, e institucionalismo.
- ✓ Establecer el papel que juega el institucionalismo en el desarrollo del control económico del estado.
- ✓ Identificar el objeto y la dinámica de fiscalización que cumple el estado a través de la intervención, por medio del contador público en su función de revisor fiscal.

1.4 JUSTIFICACIÓN.

El presente trabajo, nació de la inquietud de relacionar estrechamente, una función privativa de la disciplina contable, como lo es la revisoría fiscal; con la teoría de la agencia, que es una teoría económica que “...se establece cuando un principal delega ciertos derechos, en un agente que está obligado mediante contrato (el cual puede ser formal o informal) a defender los intereses del principal y como contrapartida cobra una remuneración bajo la forma que sea.”¹⁶

Para este caso el estado representa el papel de principal, quien tiene además de otras, la obligación de controlar la economía de las empresas privadas, a fin de velar por los intereses públicos, de los que son responsables dichos entes. Teniendo en cuenta lo anterior, y por las múltiples responsabilidades que recaen sobre el gobierno del Estado, este se ve en la obligación de delegar la responsabilidad de fiscalización a un agente llamado revisor fiscal, que, a pesar de ser contratado directamente por la empresa, contrae un contrato en cumplimiento de una normatividad con el Estado, obligándose a velar por los intereses del principal, que en este caso deben ser los intereses comunes de la sociedad.

Considerando como importante, la responsabilidad que recae sobre los contadores, cuando el estado les encomienda la tarea de fiscalización de los entes económicos y adquieren la figura de revisor fiscal. Se estableció la importancia del presente trabajo, que presenta evidentes aportes a la disciplina contable.

¹⁶ CASTAÑO, German. Teoría de la agencia y sus aplicaciones (1999). Candidato a Doctorado en Administración y Dirección de Empresas. Profesor Universidad Nacional de Colombia, Sede Manizales.

A demás, que como estudiantes de contaduría pública de la universidad del valle, en la facultad de ciencias de la administración, nace la necesidad, de producir una investigación coherente y acorde a la misión encomendada por la universidad, para así promover un aporte al desarrollo investigativo de la facultad.

En concordancia al grado de desarrollo de la carrera, se ha despertado una gran inclinación, al área de revisoría fiscal, que es una de las áreas propias a la disciplina contable. Ya que los contadores somos los únicos llamados a la revisoría fiscal. Seguidamente, y viéndolo desde una óptica más profunda, se decide analizar la relación estructural que comprenden dos temas tan amplios como lo son la teoría económica de la agencia, y la revisoría fiscal.

1.5 MARCO DE REFERENCIA.

1.5.1 MARCO TEÓRICO.

Este trabajo monográfico, busca la relación, a través de la concreción conceptual y estructural, de la teoría de la agencia, Revisoría Fiscal, y la empresa privada como objeto de control Estatal en Colombia. Esto, visto desde un enfoque institucionalista.

Aquí algunos temas y autores, que serán la base conceptual y metodológica para la elaboración del presente trabajo:

1.5.1.1 INSTITUCIONALISMO.

Para empezar es necesario observar una concepción que puede considerarse en un contexto muy claro y aterrizado, el cómo puede definirse el institucionalismo; “...enfoque de las Ciencias Sociales, particularmente de la ciencia política, que estudia la sociedad a partir de sus instituciones formales, y de cuán efectivo es su funcionamiento.”¹⁷

El presente trabajo pretende analizar las acciones del Estado, desde el punto de vista de la teoría institucionalista, basados en un enfoque de poder y control necesario, que se crea a partir de las instituciones y que indudablemente representan la base del funcionamiento de las organizaciones económicas, sociales y culturales de cualquier país. Esta concepción, que en el caso del presente trabajo, se enfoca más estrictamente al Estado, es producto de la investigación y las corrientes de pensamiento que nos presentan, ESLAVA, Adolfo; HOROZCO, Hernán; VALENCIA, German; a continuación:

¹⁷ VASQUEZ GARCIA, Rafael. “compromiso cívico y democracia”. Pg.24

Marsh y Stoker, (1997); citados por los autores, plantean que: “La ciencia política es, entre las ciencias sociales, una de las disciplinas más jóvenes; de hecho, tan solo a mediados del siglo xx se le ha reconocido el estatus de ciencia. A pesar de este corto tiempo, su historia ha sido muy dinámica en cuanto a sus desarrollos teóricos y metodológicos. Desde su nacimiento y hasta la década de los sesenta predominó el conductismo, luego la teoría de la elección racional y recientemente el nuevo institucionalismo ha venido ganando espacio. Cada uno de estos enfoques le ha brindado a la ciencia política una manera específica de analizar sus objetos de estudio: los dos primeros examinan el comportamiento político como agregados de conductas individuales (subjetivo); mientras que el último hace análisis sociales considerando a las instituciones como restricciones sin las cuales es imposible comprender la toma de decisiones políticas individuales y colectivas.

... Los nuevos institucionalistas... han venido a renovar el estudio de las instituciones ofreciendo elementos metodológicos que permiten entender y explicar el comportamiento humano en un entorno institucional. Han retomado el programa de investigación del institucionalismo clásico y le han incorporado los desarrollos metodológicos del conductismo y de la elección racional, así como aportes de diversas disciplinas como la sociología, la historia, la economía y otras ciencias sociales logrando con ello configurar un rico campo donde los temas tradicionales para la política (como el Estado, el gobierno, la ciudadanía y los partidos políticos, entre otros) pueden encontrar explicaciones más coherentes y completas.”¹⁸

Visto de esta manera, la escuela institucionalista es una escuela relativamente nueva; la cual da origen al análisis económico y político, que dentro de su funcionalidad preceptiva, en el marco de

¹⁸ ESLAVA, Adolfo; HOROZCO, Hernán; VALENCIA, German; “Los nuevos institucionalismos como riqueza metodológica para el estudio de la política”

unas restricciones, concibe a las organizaciones como el estado en un enfoque de gobernabilidad controlada.

El concepto de institución se puede ver comprendido y conceptualizado de diferentes maneras según el enfoque que se le dé, y el pensamiento del autor que lo argumente, según las investigaciones desarrolladas, y la posición que ha asumido con respecto la visión específica de institución. A continuación se presenta la tabla 1; La cual contiene algunas definiciones de Institución según autor y escuela. Y seguidamente se tomara una decisión en cuanto a cuál de las definiciones es la más acorde en un sentido teórico, para el desarrollo del presente trabajo.

Tabla 2. Definiciones de institucion según autor y escuela.

Autor	Definición	Escuela
North (1990)	Reglas de juego que dan forma a la interacción humana.	Neoinstitucionalismo
Aoki (2001)	Sistema autosostenido de creencias para jugar un determinado juego.	Análisis institucional comparado
Greif (2006)	Sistema de factores sociales que engendra un comportamiento regular.	Análisis institucional comparado
Hodgson (1998)	Sistemas de reglas que estructuran las interacciones sociales.	Teoría evolutiva
Bowles (2004)	Leyes, reglas informales y convenciones que dan una estructura durable a las interacciones sociales.	Teoría evolutiva
Schmoller (1900)	Hábitos y reglas de la costumbre, la moral y el derecho.	Historicismo alemán
Veblen (1898 y 1899)	Hábitos de pensamiento y de acción en una comunidad social.	Institucionalismo clásico
Commons (1934)	Acción colectiva que controla la acción individual.	Institucionalismo clásico
Menger (1871)	Emanaciones sociales para ordenar la conducta colectiva.	Escuela austriaca
Hayek (1944 y 1960)	Orden y reglas que afectan a la conducta social.	Escuela austriaca
Williamson (1975 y 1985)	Modos de gestionar las transacciones.	Neoinstitucionalismo

Fuente: Alonso y García Martín (2008, p. 34). Citados por ESLAVA, Adolfo; HOROZCO, Hernán; VALENCIA, German; “Los nuevos institucionalismos como riqueza metodológica para el estudio de la política”

Para el caso del presente trabajo, veremos al Estado como una institución según North 1990. Douglas North es un investigador, profesor de la universidad de Washington en Saint Louis; entre sus otras múltiples ocupaciones; autor de la escuela institucionalista, piensa que los cambios institucionales son más relevantes que los tecnológicos para explicar el desarrollo económico; y que factores políticos, sociales y económicos inciden sobre las instituciones y los grupos sociales; los

grupos que ocupan posiciones sociales dominantes son los que, si detectan que las instituciones no responden a sus intereses, fuerzan los cambios. En su análisis afirma que: “*Las instituciones proporcionan una infraestructura que sirve a los seres humanos para crear orden y reducir la incertidumbre.*”

Este autor a demás plantea que: “*Las instituciones son restricciones que surgen de la inventiva humana para limitar las interacciones políticas, económicas y sociales. Incluyen restricciones informales, como las sanciones, los tabúes, las costumbres, las tradiciones, y los —códigos de conducta—, como así también reglas formales (constituciones, leyes, derechos de propiedad)*”¹⁹

En definitiva los pensamientos y las investigaciones de este autor son los que marcan el camino al análisis del Estado bajo la mirada de institución. Que básicamente representa su concepto más primario en la consecución de las interacciones humanas, pero que en un contexto más estructural y organizacional, representa la figura de control necesario para hacer que se determinen las reglas del juego necesarias para conservar una humanidad equilibrada, y concienzuda en el orden, y las sanas relaciones en cualquiera de los contextos que se puedan presentar (económico, político, social, cultural...).

¹⁹ North, Douglass; 1991; Instituciones

1.5.1.2 TEORÍA PRINCIPAL- AGENTE.

La teoría de la agencia es la base donde se sienta el análisis de las interrelaciones comprendidas para la acción institucionalista del estado, de control y fiscalización de las empresas en Colombia; lo cual representa específicamente el problema de investigación. Dicho esto, y comprendiendo la importancia del tema, encontramos que:

Jensen y Meckling, en el texto; Teoría de la Firma: Comportamiento Gerencial, Costos de agencia y Estructura de Propiedad (1976). Afirmaron que:

“Si bien la literatura de la economía está repleta de referencias a la "teoría de la agencia" el material generalmente subsumido bajo ese título no es en realidad una teoría de la empresa, sino más bien una teoría de los mercados en los que las empresas son actores importantes.”²⁰

En este sentido, podemos observar como las empresas en su papel de actor, representan un eslabón muy importante dentro de crecimiento económico. A su vez, el funcionamiento de una empresa, requiere necesariamente del acople de un conjunto de elementos esenciales, que hacen que estas se puedan sostener en los mercados. Uno de esos elementos requiere necesariamente de una figura de delegación, donde la cabeza principal, delega y asigna a cada uno de sus colaboradores, una tarea, función y responsabilidad específica dentro de la organización. Y así hacer que esta pueda generar la ejecución de los procesos económicos, productivos y legales.

Por consecuencia y base analítica de esta teoría se analiza a la empresa como modelo de organización la cual se conforma a través de estructuras jerárquicas; “La aparición de la jerarquía

²⁰ Jensen y Meckling, (1976); Teoría de la Firma: Comportamiento Gerencial, Costos de agencia y Estructura de Propiedad.

surge de los efectos sinérgicos que ciertas tecnologías consiguen de la colaboración de vanas unidades del mismo factor, mano de obra.”²¹

Tomando en cuenta los pensamientos de Jensen y Meckling; Quienes “conciben la organización, una de cuyas formas es la empresa, como un artificio legal, que sirve como nexo para un conjunto de relaciones contractuales entre individuos.”²² Se parte desde el punto de que la teoría de la agencia es una “rama de la Economía de los Costos de transacción que estudia la relación principal-agente.”²³

A demás “La situación de principal-agente, puede ser analizada como un juego de dos movimientos. El principal mueve primero anunciando una función de compensación, especificando una lista que determina la compensación de los agentes para cada uno de los resultados posibles. El agente mueve segundo, seleccionando su acción.”²⁴

Esta relación de juegos, estrategias y formas de control, no es más que una estructura en el análisis de los intereses económicos y organizativos donde el agente “está obligado mediante contrato, el cual puede ser formal o informal, a defender los intereses del principal y como contrapartida cobra una remuneración bajo la forma que sea, de hecho se establece una relación jerarquizada, dada por el contrato establecido... existe en la relación de agencia una delegación de poder que realiza el principal sobre el agente.”²⁵

Finalmente se puede rescatar que las empresas son estructuras organizacionales de orden jerárquico, donde se establecen niveles de poder y control, que se afianza a través de contratos

²¹ CASTAÑO DUQUE, German. “APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA” (2001). Pg. 23

²² Ibid. Pg.29

²³ Ibid. Pg.59

²⁴ Ibid. Pg. 48

²⁵ Ibíd. pg.49

entre las partes, que a su vez refleja el ambiente perfecto para la existencia de relaciones principal-agente. El ambiente económico empresarial es perfecto para la sustentación de la teoría de la agencia, sin embargo, es preciso aclarar, que las relaciones entre principal-agente, pueden observarse en cualquier relación contractual formal o informal, donde se presente una figura de delegación por parte de un principal, en un agente a quien se le encomienda velar por los intereses del principal. Al igual que el Estado, que es analizado a través de un enfoque institucional, pero que también cuenta con un sentido organizativo y una estructura jerárquica, que le permite ejecutar a través de sub niveles de delegación cada una de las funciones que le son propias para en cumplimiento de unos objetivos que son comunes a la sociedad en general; es decir el interés público y por consecuencia la responsabilidad social que recae sobre cada uno de los actores que interactúan en esta cadena jerárquica de procedimientos institucionales, son los que le dan vida a esa institución llamada Estado.

Por otra parte se encuentra que, de acuerdo con García 2003, La teoría principal-agente, se caracteriza por ser poco abstracta, y centrarse en el conjunto amplio de las organizaciones. Esta teoría parte de un conflicto de objetivos entre varias partes, por lo que el agente es más propenso a incurrir en actos de discrecionalidad, por lo que el principal debe poseer información completa, ya que al conocer a detalle las actividades del *agente*, podría reducir los problemas de agencia.

El monitoreo de los agentes, cuando se genera la separación de propiedad y control, tiene como principal objetivo evitar posibles comportamientos oportunistas de los agentes que con sus actos tienden a reducir el valor de lo encomendado²⁶, en este caso en función del estado.

Finalmente se puede ver que Dicha teoría concebida desde el punto de vista de Jensen y Meckling, plantea que en una relación principal-agente, en la cual al agente se le delegan tareas que el principal, -en este caso el estado, por la complejidad las responsabilidades que le competen-, no puede atender; Se debe generar una estrecha confianza y además un monitoreo, para conseguir de

²⁶ universidad de las américas; desarrollo de la teoría de la agencia

esta manera que ambas partes trabajen en la consecución de unos objetivos comunes, que están en pro del bienestar económico y social de los intereses de todo un país.

1.5.2 MARCO CONCEPTUAL

Con el fin de citar Los términos más significativos en el lenguaje técnico, para el contenido del presente proyecto, y delimitar conceptualmente los términos involucrados en el proceso y los aspectos característicos de las variables de investigación, es relevante enmarcar los siguientes conceptos dentro de las necesidades metodológicas de la línea de investigación:

✓ INTERES PÚBLICO.

“Es un concepto indeterminado que fundamenta y justifica la actuación de las Administraciones públicas. La intervención administrativa en los campos diversos de la vida social y económica debe estar basada en que con tal intervención se busca el interés público, o es exigida por tal interés.”²⁷

Como se puede observar, este concepto hace referencia a los procesos de intervención ejercida en las diferentes áreas o campos de la sociedad y la economía, esto con el fin de garantizarle a la misma sociedad el resguardo de sus intereses, que para este caso tomaremos los relacionados a los económicos. Dicha traducción se enfoca en los procesos administrativos que el estado realiza para generar la tranquilidad y confianza necesaria sobre los aspectos económicos que rodean las organizaciones empresariales de un país.

“El interés público, como concepto genérico, se concreta y especifica cuando la Administración actúa en el campo de sus potestades, de manera que toda actuación administrativa tiene un fin, como uno de sus elementos objetivos, que supone la concreción del interés público o general.”²⁸

²⁷ Enciclopedia jurídica (2014)

²⁸ Ibid.

✓ INTERVENCIONISMO ESTATAL:

Este concepto es presentado, en un ámbito de control, en pro del resguardo de los intereses públicos y privados de toda la nación. El estado es por tanto una entidad pública central, encargada del resguardo de los bienes y las riquezas públicas; del que emanan el orden y el control, ejerciéndolos a través de la creación de organismos a los cuales delega las tareas propias de sus decisiones, para cumplir su objetivo de intervención. Este concepto es concebido por, MACHADO, Marco A, “como una acción permanente con fines colectivos (beneficio social) orientada generalmente al campo de lo económico, ya que lo que sucede en este afecta lo político y lo social tomando como consideración que el estado debe perseguir el mejoramiento económico y el bien común”²⁹

En el marco teórico bajo el cual se desarrolla el presente trabajo, es necesario entender el concepto de estado, su intervención en la economía del país, y la figura del agente en el cual se delegan las responsabilidades de dicha intervención.

“El concepto moderno de estado se atribuye a Maquiavelo, y se entiende como una unidad política superior organizada. Otra concepción de estado, lo ubica como una organización político-administrativa que representa a una comunidad humana soberana que, y en términos de weber, está dotado de la facultad de tomar la última decisión y del “monopolio de coacción física”, esto con el fin de ejercer su autoridad sobre todos los grupos existentes en el territorio.”³⁰

La intervención de estado en la economía es una categoría general, que presenta una serie de formas particulares para ejercerla. Dentro de esas formas encontramos el control económico que se desarrolla a través de mecanismos tales como organismos de control y medidas de igual tipo.³¹

Como se puede observar el estado, se ve obligado a intervenir en la economía del país, para lo cual crea unos organismos y medidas de control que le permiten generar dicha intervención.

“Para cumplir con sus objetivos de control y desarrollar su función controladora en diversas formas, el Estado crea una serie de instituciones u organismos formales y materiales con sus respectivos

²⁹ MACHADO, Marco A, HISTORIA DE LA CONTADURIA PUBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX. Pág. 245

³⁰ MACHADO, Marco Antonio, “HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX” tercera edición (1999). Pg. 243

³¹ Ibid. Pg. 248

agentes y auxiliares, dando, en algunos casos la potestad de control a ciertos individuos adscritos a una profesión liberal.”³²

✓ FISCALIZACIÓN:

“por fiscalización se entiende la acción y efecto de fiscalizar, lo cual implica indagar o criticar los actos de una persona.” “regularmente el concepto de fiscalización se asocia con la hacienda pública o tesoro público.”³³ El concepto de fiscalización que se presenta para el presente trabajo es el comprende puntualmente el proceso realizado por los contadores públicos en su figura de revisor fiscal; a través del cual ejerce un poder de indagación de las actividades de los entes económicos, con el fin de resguardar los intereses económicos del estado y de las personas en general.

Como hablábamos anteriormente, el estado ejerce su poder de fiscalización y control dando la potestad, en algunas tareas, a individuos adscritos a profesiones liberales, para este caso puntual, se hablara de la contaduría pública como profesión liberal, en su figura como revisor fiscal, bajo la cual, el estado le encomienda el poder de fiscalización de los entes económicos.

“El contador público en su función de revisor fiscal es visto como un organismo inmaterial, que ejerce un poder de fiscalización sobre las empresas privadas en áreas como el funcionamiento de la empresa y el proceso administrativo.

La fiscalización es una actividad integrada que implica ejercer o desarrollar una serie de funciones, como la vigilancia, encaminadas a garantizar la conservación 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, empresarios y al mismo Estado.”³⁴

³² Ibid. Pg. 252

³³ Ibid. Pág. 303

³⁴ Ibid. Pg. 302

Delimitando de esta manera la estructura del trabajo que busca comprender; primero al estado con un enfoque institucionalista como un ente de intervención. Que además genera control sobre las empresas privadas, por medio del cual se establece un paralelo de principal agente que comprende el estado fiscalizador como principal a través del contador público como agente. Por esta razón el contador público asume la figura de revisor fiscal, que a la vez se convierte en un órgano social, regido por un código de ética, capaz de otorgar fe pública sobre sus dictámenes.

Comprendiendo de esta manera el papel y la problemática del ejercicio del contador público en su rol de fiscalizador de la empresa privada; las implicaciones del ejercicio del revisor fiscal como agente del estado y como institución de vigilancia y control.

✓ **INSTITUCIONALISMO:**

“Se denomina institucionalismo al enfoque de las Ciencias Sociales, particularmente de la ciencia política, que estudia la sociedad a partir de sus instituciones formales, y de cuán efectivo es su funcionamiento. Cada sistema social desempeña una serie de funciones sociales, políticas, económicas y culturales. Para realizar cada una de estas funciones básicas las sociedades se han dotado de un conjunto de instituciones sociales específicas a través de las cuales regulan los comportamientos de los individuos.”³⁵ Este enfoque representa para el presente trabajo, al Estado como una institución, con la postura que toma, en cuanto al control, al momento de ejercer las funciones sociales y económicas que sobre las empresas le compete ejercer.

✓ **EL ESTADO VISTO COMO INSTITUCIÓN.**

“el pensamiento institucionalista promueve la conversión del Estado "corrector" de la economía convencional en un Estado "creativo" (Whalen 1995: 192). Podríamos añadir a esta afirmación que el Estado creativo se situaría en un nivel de eficiencia muy superior al simple Estado corrector de

³⁵ Recuperado en: <http://fundamentosdeekonomiag3.blogspot.com/2011/11/institucionalismo.html>. fecha de captura: 16/12/14

imperfecciones de mercado, y también, al Estado "paliativo" que trata de atenuar las desigualdades más acusadas. El Estado creativo asumiría el papel activo de adaptar la estructura institucional a fin de que la esfera económica cumpla de manera óptima su cometido. El Estado creativo se constituye en una organización (conjunto de agencias) al servicio de la sociedad, que actúa de dinamizador de la actividad económica y que propicia la igualdad social y un marco institucional favorable a la participación de todas las personas en las tareas económicas y en la toma de decisiones."³⁶

³⁶ ESPARTA SOLETA, Iñaky "Análisis Económico Institucionalista: Una Economía Política para la Transformación Social" pg. 6

1.5.3 MARCO LEGAL Y NORMATIVO

La información presentada a continuación en la tabla 3. Hace referencia a la compilación ordenada estratégicamente a nivel de Constitución Política, leyes estatutarias, leyes ordinarias, decretos, circulares, y pronunciamientos de CTCP en los años más recientes. Con el ánimo de generar una representación más didáctica visualmente y resumida, en las diferentes normatividades que rodean el ejercicio de la profesión contable en ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia.

Tabla.3 Normatividad más relevante a la revisoría fiscal.

NORMATIVIDAD.	DESCRIPCION.
CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Art. 26	Este art. De la CPC, dice que toda persona es libre de escoger su profesión u oficio. Y que además las artes, ocupaciones u oficios no exigirán formación académica, salvo aquellas que impliquen un riesgo social. Como lo es el caso de la Contaduría Pública. A demás establece que a dichas profesiones la ley podrá asignarles funciones públicas y establecer los debidos controles. ³⁷
CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA. Art. 334	Por medio de este art. De la CPC Se asigna al Estado la dirección general de la economía, y le otorga la facultad de intervenir por mandato de la ley en las distintas etapas del proceso económico, desde la producción hasta el consumo de los bienes y servicios.
ARTÍCULOS 207 Y 209 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.	A través de estos artículos se establecen las principales funciones del revisor fiscal. Entre ellas: colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección, vigilancia o control de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados. ³⁸

³⁷ <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-621-03.htm>.

³⁸ <http://www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/circulares-externas/Normatividad%20Circulares%20Externas/28996.pdf>

LEY 43 DE 1990.

Esta ley “reformó el estatuto de la profesión contable. Mantuvo al revisor fiscal excluido de los casos en que la dependencia laboral impide dar fe pública. Catalogó la revisoría fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general. Conservó el régimen aplicable a las sociedades de contadores públicos, aunque impuso nuevas reglas para estas en materia de composición y ciertas actividades. Dispuso que los contadores deban observar las normas de auditoría de general aceptación. Ordenó la elaboración de papeles de trabajo y su conservación por cinco años. Modificó la regulación sobre la fe pública, limitándola a los actos propios de la profesión contable, conservando la asimilación a funcionarios públicos. Declaró como función privativa de los contadores la emisión de dictámenes sobre estados financieros. Siguió exigiendo la calidad de contador para los casos en que la revisoría es obligatoria, los cuales aumentó al disponer que todas las sociedades comerciales que superen los 5.000 salarios mínimos de activos brutos o los 3.000 salarios mínimos de ingresos brutos a 31 de diciembre de un año deberán tener tal funcionario. Estableció un código de ética. Instituyó el principio de separación de responsabilidades. Consagró nuevas inhabilidades para ser revisor fiscal y prohibiciones aplicables luego de la dejación del cargo.³⁹

la Ley 222 de 1995

contempla la intervención del revisor fiscal en los procesos de escisión, obliga a los administradores a velar porque puedan realizar sus funciones, encomienda al revisor incoar la acción social de responsabilidad, reguló la figura de estados financieros dictaminados y estableció su autenticidad, contempla la publicidad de sus dictámenes u opiniones, consagra el deber de indemnizar los perjuicios derivados de la ausencia de estados financieros, esclarece la responsabilidad penal, extiende el derecho de

³⁹ HERNANDO BERMÚDEZ GÓMEZ, “MARCO CONCEPTUAL DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA. Un aporte de citas y reflexiones para su construcción” PG.11

	inspección de los socios a los dictámenes e informes del revisor fiscal, lo sanciona con remoción si no denuncia la violación de dicho derecho, establece causales de remoción en caso de concordato, e inhabilidades para desempeñarse como contralor o liquidador obligatorio, le prohibió el ejercicio de la acción de reintegro en materia laboral y determinó la prescripción de las acciones en su contra en cinco años. La misma ley atribuyó la competencia reglamentaria en materia de normas de auditoría al Gobierno Nacional⁴⁰
Decreto 2649 de 1993	Este documento reglamenta la contabilidad en general y expide los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia
Decreto 302 del 20 de febrero de 2015	Mediante este decreto, los ministerios de Comercio, Industria y Turismo; y Hacienda y Crédito Público expidieron el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). La norma, entre otros aspectos, también determina que los contadores públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este Decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990. Dispone además, que los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales las NICC, anexas a este Decreto.⁴¹ Entre otras disposiciones...

⁴⁰ Ibid. Pg.12

⁴¹ http://www.ctcp.gov.co/index!.php?NEWS_ID=468

	Su aplicación fue a partir del 1° de enero del 2016, para los trabajos profesionales que iniciaran a partir de esta fecha.
circular 115-000011 del 21 de octubre de 2008	EL documento recoge las instrucciones más importantes para el nombramiento y ejercicio de la Revisoría Fiscal en las sociedades comerciales que estén bajo la vigilancia y/o control de dicha entidad.
PRONUNCIAMIENTO N°7 CTCP	EL PRONUNCIAMIENTO n° 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública; “SOBRE REVISORÍA FISCAL”. Nos muestra la definición y los objetivos que plantea la revisoría fiscal en Colombia.

Fuente: La información contenida en la presente grafica referencia y cita la compilación de varios autores y fuentes fidedignas, que fueron de recopilación, depuración y estructuración propia.

1.6 METODOLOGIA.

1.6.1 TIPO DE ESTUDIO.

El tipo de estudio bajo el cual se desarrolla este trabajo monográfico es el estudio descriptivo, ya que, se busca descubrir y comprobar la posible asociación de las variables de investigación⁴², dichas variables se centran en la concepción descriptiva de la teoría de la agencia, el contador público en su figura como revisor fiscal, y dicha figura concebida por el *Estado*, como una de las formas de control sobre la empresa privada en Colombia.

Dicho de otra manera en esta monografía, se busca identificar los componentes de cada una de las variables de investigación, señalando y asociando los rasgos característicos de cada variable, de acuerdo a los objetivos planteados inicialmente, para así lograr identificar la relación que se propone el presente estudio monográfico.

1.6.2 METODO DE INVESTIGACIÓN.

El método de investigación que se plantea para la presente monografía, es el método deductivo, ya que nos permite mediante el análisis ordenado de las variables de investigación, argumentar sobre las generalidades de las teorías planteadas, a hechos particulares; y el análisis de las realidades que se encuentran implícitas, y que pueden ser analizadas a través de la relación existente entre las teorías en un hecho en particular; es decir que: “el conocimiento deductivo permite que las verdades particulares contenidas en las verdades universales se vuelvan explícitas”⁴³ (LADRON, Laureano, citado por proceso de diseño de investigación).

⁴² Proceso de diseño de investigación capítulo 2 p 136

⁴³ Ibid. , p.145

Este método de investigación permitirá que el desarrollo de la monografía se lleve a cabo desde una perspectiva global, partiendo de las generalidades de la teoría de *la agencia* y la universalidad del institucionalismo en la concepción que se tiene del control que ejerce el *Estado* mediante el contador público sobre las empresas privadas. A su vez, los resultados obtenidos serán también resultado de la observación y el análisis de la forma en que se interrelacionan esas variables generales, para poder conseguir la conclusión particular que plantea la relación directa entre las variables establecidas.

1.6.3 FUENTES.

Teniendo en cuenta, el tema y la línea de investigación planteada en el presente trabajo monográfico, es de particular importancia, señalar que las fuentes utilizadas en el desarrollo del trabajo, representan casi en su totalidad fuentes secundarias. En ese sentido es preciso mencionar, que existe una amplia cantidad de textos y documentos relevantes al tema de investigación del presente trabajo monográfico, dichas fuentes secundarias se refieren a textos contables, cuyas investigaciones están dirigidas a la comprensión del papel de control del *Estado*, en relación con el contador público, en el ejercicio de la institución de la revisoría fiscal en Colombia, seguido a esto y dentro de la estructura y el desarrollo de la investigación, se utilizan otras fuentes secundarias que están dirigidas a la interpretación de la teoría de la agencia, en el enfoque económico y, en una orientación descriptiva y no matemática.

CAPITULO 2

2.1 DOCUMENTACIÓN CONCEPTUAL Y DE TIEMPO EN TÉRMINOS DE: TEORÍA DE LA AGENCIA, REVISORÍA FISCAL, E INSTITUCIONALISMO.

2.1.1 PARTE 1. EL INSTITUCIONALISMO.

El concepto de institución florece en el instante mismo en el que el ser humano busca organizarse a través de estructuras sociales, para beneficiarse grupal e individualmente.

Las instituciones son; según Douglass C.North :

“...restricciones que surgen de la inventiva humana para limitar las interacciones políticas, económicas y sociales. Incluyen restricciones informales, como las sanciones, los tabúes, las costumbres, las tradiciones, y los —códigos de conducta], como así también reglas formales (constituciones, leyes, derechos de propiedad). En el curso de la historia, las instituciones fueron inventos de los seres humanos para crear orden y reducir la incertidumbre del intercambio. En forma conjunta con las restricciones usuales de la economía definen el conjunto de elección y por consiguiente determinan los costos de transacción y de producción y, por consiguiente, la rentabilidad y factibilidad de llevar adelante la actividad económica. Evolucionan de manera incremental, estableciendo una conexión entre el presente y el futuro; en consecuencia, la historia es principalmente un relato de la evolución institucional donde la conducta histórica de las economías sólo puede ser comprendida como parte de un relato en secuencia. Las instituciones facilitan la estructura de incentivos de una economía; a medida que la estructura va cambiando, dan forma a la dirección de cambio económico hacia el crecimiento, el estancamiento, o el declive.”⁴⁴

⁴⁴ North, Douglass; 1991; Instituciones

Comprendido de una mejor manera, en el transcurso de la historia, el ser humano ha mostrado la necesidad de una estructura de control, que al igual que sus costumbres, hábitos, y necesidades, va evolucionando; pero que no deja de representar el manejo institucional que se ejerce sobre la humanidad para permitir que el desarrollo económico se lleve a cabo de la manera más adecuada y estructurada posible.

Parafraseando a North en el texto instituciones, se encuentra que, en la historia económica surgen una especie de etapas escalonadas, en las economías tempranas se podía apreciar el intercambio local entre los pueblos, este evento comercial se fue extendiendo en forma gradual más allá de cada pueblo, primero en un nivel regional y luego a distancias más grandes apoyados por caravanas y caminos de acceso extendiéndose a gran parte del mundo.

Cada uno de estos escalones en el desarrollo del comercio, trajo para la economía una especialización creciente, la división del trabajo, y la aparición de tecnologías, destinadas en pro de una mejora de la producción.

La etapa inicial se vio representada por un comercio a pequeña escala que avanzaba hasta llegar al intercambio entre pueblo y pueblo, esto representaba una economía dentro de una pequeña red social, que implicaba restricciones informales para facilitar el intercambio local; a medida que creció el comercio y se aumentaron las posibilidades de conflicto, también los mercados se iban convirtiendo en una densa red social. A partir de esto se crea la necesidad consecuente de aumentar los recursos necesarios para medir y ejecutar contratos. Dichos recursos restrictivos se empezaron a plasmar en la conformación de estados de gobierno, además de los estándares de conducta que se imponían por medios religiosos.

Seguido a esto se observó un incremento del comercio a gran distancia mediante caravanas y viajes en barco, razón por la cual se produce una ruptura de las características de la estructura económica. Estos grandes avances implican la especialización sustancial del intercambio de individuos cuyo

sustento provenía del comercio y del desarrollo de centros comerciales. Empezaron hasta entonces a notarse rasgos de pequeñas economías a escala. La especialización geográfica empezó a surgir como característica importante, como así también alguna especialización del empleo. Dichas especializaciones crean figuras de contratación más recurrentes, que generan los clásicos problemas de agencia; el cual se resolvía y aun hoy se resuelve en las áreas pequeñas de mercado; y era utilizando a familiares o parientes en el comercio a grandes distancias. El crecimiento sustancial en tamaño y volumen dio origen a los problemas que luego se transformaron en dilemas de agencia. Uno de los grandes dilemas era hacer cumplir contratos en lugares extranjeros donde no se podía lograr ni hacer cumplir los contratos. Hacer cumplir significa no solamente que el acuerdo se lleve a cabo dentro de sus términos, sino además que haya protección de los bienes y servicios transportados de piratas, bandidos, etc. Este segundo problema fue resuelto mediante fuerzas armadas de protección al barco o a la caravana o por el pago de peajes o dinero de protección a grupos locales coactivos. La negociación y la ejecución del contrato⁴⁵ en el extranjero implicaban típicamente desarrollar pesos y medidas estándar, unidades de cuenta, un medio de cambio, escribanos, cónsules, tribunales de leyes mercantiles, y enclaves de mercaderes en el exterior protegidos por medio de príncipes a cambio de dinero. Al reducirse los costos de transacción y facilitar así incentivos para el cumplimiento de los contratos este complejo de instituciones, organizaciones, e instrumentos permitió realizar transacciones y emprender el comercio a grandes distancias. Una mezcla de cuerpos voluntarios y semi-coactivos, o al menos de cuerpos que podían aislar a los mercaderes que no cumplían con sus acuerdos, hizo posible el comercio a grandes distancias⁴⁶.

Esta expansión del mercado involucró productores más especializados. Las economías de escala resultan al principio de las organizaciones productivas jerárquicas, con trabajadores de tiempo completo en un lugar céntrico o en un proceso de producción en secuencia. A la par de todos estos procesos también crecía la población y se creaban pueblos. La preponderancia tradicional en el comercio, representaba en gran medida el sector agropecuario. Estos estadios evolutivos reflejan también un cambio sustancial de urbanización de la sociedad.

⁴⁵ Sobre problemas de ejecución de contratos, v. John M. Toth, *Contract Enforcement Considerations*, 2006. Citado por North(1990)

⁴⁶ Philip Curtin *Cross Cultural Trade in World History* (1984, Cambridge: Cambridge University Press, 1984) Citado por North(1990)

Con el tiempo y los constantes avances de la economía, se hizo necesario establecer compromisos creíbles sobre los derechos de propiedad que fueran seguros a través del tiempo; para esto se requirió entonces, o bien un gobernante que se abstuviera de usar la fuerza de coacción, o bien que el poder del gobernante fuera constreñido con el fin de evitar una confiscación arbitraria de activos.

En el último estadio, que es el observado en las sociedades modernas, aumentó la especialización, la agricultura requirió una pequeña parte de la fuerza laboral, y los mercados se extendieron a nivel de la nación y mundial. Las economías de escala implican la organización a gran escala, no sólo en la industria sino también en la agricultura. Cada cual vive emprendiendo una función especializada y descansando en la vasta red de partes interconectadas para facilitar la multiplicidad de bienes y servicios que le son necesarios. La distribución por ocupación de la fuerza laboral se trasladó gradualmente de la industria eventualmente a los servicios. Las sociedades se convirtieron en su mayor parte urbanas.

Por consiguiente, surgen formas muy especializadas de organizaciones de transacción. La especialización internacional y la división del trabajo requiere de instituciones y organizaciones para proteger los derechos de propiedad a través de las fronteras internacionales, de tal forma que los mercados de capital (así como otras formas de intercambio) tengan lugar mediante un compromiso creíble de parte de los actores.

Estas etapas muy esquemáticas parecen superponerse entre sí dentro de una cooperación creciente. Lo que está en juego en esta evolución no es sólo si los costos de información y las economías de escala en conjunto con el desarrollo de una mejor ejecución de los contratos permitirá y alentará formas más complejas de intercambio, sino también si las organizaciones tienen el incentivo de adquirir conocimiento e información que las inducirá a evolucionar en una dirección socialmente más productiva.

En los siglos XIX Y XX aparece el institucionalismo como una corriente en las diferentes disciplinas sociales, y años más tarde toma fuerza surgiendo en la teoría política, la sociología entre otras, con nuevas evoluciones denominándose nuevo institucionalismo.⁴⁷

No obstante, es preciso decir que, el institucionalismo como escuela nace hacia finales del siglo XIX en Estados Unidos como una corriente de pensamiento. A pesar de esto no tiene todas las características de una escuela de pensamiento, debido a que ni existió una conciencia entre sus miembros de pertenencia a la escuela, ni un maestro reconocido.

Los institucionalistas americanos fueron los primeros en destacar la importancia que tienen las instituciones sociales para la economía y la subsistencia de los grupos humanos.

Actualmente se ha generalizado el uso de la expresión, nueva economía institucional, que además cuenta con una amplia variedad de enfoques. Una de las corrientes más destacadas es la economía política institucional, la cual es derivación de la elección social.

Los nuevos institucionalistas tratan de utilizar los elementos de la economía para explicar la historia, el gobierno y otras instituciones.

Hoy en día, el institucionalismo es una escuela de la economía que se enfoca en estudiar los procesos de interacción humana a través de las estructuras institucionales⁴⁸

⁴⁷ SORIA ROMO, Rigoberto. Historia, eficiencia, estabilidad y aprendizaje: un análisis neo institucional del sistema nacional de coordinación fiscal.pg.28

⁴⁸ FLORES BARRERA, Claudio. La economía. Virtudes e inconvenientes: manual básico para no economistas pg.85

2.1.2 PARTE 2. TEORÍA DE LA AGENCIA.

Para entender en un sentido más profundo el alcance concerniente a la teoría de la agencia se dispone de la imperativa necesidad de citarla en sus indicios teóricos más notorios que se “remontan a más de 200 años: a la tradición teórica económica de la época en que A. Smith construyó su modelo de la "mano invisible". Entre esas presuposiciones sobre el individuo humano destaca la concepción que luego se ha denominado de la “racionalidad económica” que afirma que el motor central del comportamiento racional es el deseo de maximizar (es decir, una interpretación cuantitativa del deseo de optimizar) la utilidad personal.”⁴⁹

De allí que se analice el ser humano en cuestiones económicas desde un punto de vista maxificador, donde cada actor en los procesos económicos busca una mejora de las expectativas económicas en cuestión de rendimientos.

Posterior a la anterior se puede observar como la Revolución Industrial creó la actual forma de sociedad capitalista, con concentración de medios y capital, y surgieron las grandes corporaciones que escapaban al control directo del empresario familiar anterior, se hizo evidente la necesidad de separar y distanciar propiedad y el control (Berle/Means 1932)⁵⁰ - de suyo, es casi imposible la propiedad única de una empresa y hay que recurrir a multipropiedad, y cada uno de los propietarios intentará maximizar su propia utilidad sacando el máximo de su inversión.⁵¹

⁴⁹ [José Rodríguez de Rivera © Copyright 1999 All Rights Reserved] . “TEORÍA DE LA AGENCIA.”

⁵⁰ Citado por Mark S. Mizruchi. el gobierno y el poder de las grandes corporaciones de EE.UU.

⁵¹ [José Rodríguez de Rivera © Copyright 1999 All Rights Reserved] . “TEORÍA DE LA AGENCIA.”

Lo que indica que con la evolución de los grandes mercados y la creación de grandes unidades económicas, los propietarios se dan cuenta que no es posible dirigir, controlar y ejecutar todos los factores en el proceso económico, razón por la cual debe plantear la estructuración de un grupo de trabajo de conformación jerárquica, donde el cómo cabeza delega y asigna a cada elemento dentro del proceso, una función y una responsabilidad específica.

Los propietarios se convierten así en "Principales" al contratar managers o gerentes que conduzcan la firma en su lugar.⁵²

Para iluminar y aclarar en lo posible los problemas implicados en esta situación surgió la Teoría de la Agencia, también denominada "Teoría del Principal y del Agente" que se enmarca en la corriente de pensamiento del Neoinstitucionalismo Económico.⁵³

La relación de agencia se define como un contrato bajo el cual una o más personas llamada(s) principal contrata(n) a otra persona llamada agente para que desempeñe una actividad, la cual involucra una delegación de funciones y responsabilidad al agente y un pago convenido de acuerdo a circunstancias de comportamiento del agente y a los estados de la naturaleza. Si las dos partes tienen comportamientos maximizadores de sus utilidades esperadas y bajo el supuesto de que el agente dispone de mejor información que el principal, existen buenas razones para considerar que el agente no siempre actuará buscando el mejor interés para el principal.⁵⁴

En consecuencia los elementos que se presentan en la relación de agencia son: 1) una relación maximizadora de utilidad para las partes, 2) información asimétrica y 3) un conflicto de intereses. El principal puede limitar el conflicto mediante el establecimiento de incentivos para el agente o mediante mecanismos de monitoreo. Jensen y Meckling (1976) definen los costos de agencia como la suma de:⁵⁵

⁵² ibid

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Bueno, J. E., & Santos D. C. (2012). La Teoría de Agencia en la determinación de la Estructura de Capital. Caso Sectores Económicos del Departamento del Valle del Cauca. Revista Prolegómenos. Derechos y Valores. (2012) pg.163

⁵⁵ Ibid. Pg.163

- 1) los costos de monitoreo (supervisión, restricciones, límites),
- 2) los costos de vinculación (incentivos)
- 3) las pérdidas residuales (reducción de riqueza del principal derivada de los conflictos de interés).

La relación de agencia se presenta en muchas situaciones cotidianas, y no estrictamente en la empresarial. Analizarlo desde el punto de vista empresarial, representa la esquematización más exacta, que representa las implicaciones entre principal y agente.⁵⁶

La teoría de la agencia busca la manera de orientar al agente para que así pueda cumplir con los intereses de los principales, ya que este es el mayor interesado en que se maximice el valor de la empresa, mientras que los agentes pueden tener otros objetivos en mente.

Ya que las instituciones como el conjunto de reglas de un juego, según (North, 2005)⁵⁷ se consideran como restricciones humanamente entendidas que dan forma a las interacciones humanas y que en consecuencia estructuran los incentivos en el intercambio humano, ya sea político, social o económico. Estas a su vez proveen costos bajos para la aplicación de los derechos de propiedad e incentivos para descentralizar las decisiones requeridas para los mercados competitivos.

Por tanto una de las contribuciones más importantes de la teoría positiva de agencia, es fundamentar en el conocimiento y la información la división entre los derechos de propiedad, o derechos sobre el residual, y los derechos de decisión. De esta forma implican delegar la responsabilidad sobre las decisiones en el agente que las ejecuta, en el ámbito de las tareas que realiza, y la consiguiente necesidad de control.

Conviene decir que La teoría organizativa de agencia emprende un problema que se puede diferenciar de los problemas de agencia relacionados con la búsqueda del contrato óptimo o más eficiente, o teoría principal agente. De este modo ambos enfoques son complementarios y se

⁵⁶ Ibid. Pg.163

⁵⁷ Citado por: VARGAS HERNÁNDEZ, Guadalupe José; análisis de fundamentos de la teoría institucional(2005)

refuerzan mutuamente. Por lo tanto la cuestión aquí es o bien incurrir en costes de ineficiencia, o bien incurrir en costes de agencia. Ahora bien si las tareas directivas u operativas que deben ser efectuadas requieren un conocimiento en profundidad y detallado sobre las mismas. Lo que es más importante es si el conocimiento puede transferirse, sin pérdida relevante de información, al nivel organizativo en el que las decisiones deben ser adoptadas, entonces es innecesario delegar y no existe problema de agencia. No obstante en caso contrario, si queremos evitar el coste de la ineficiencia, deberemos delegar e incurrir en costes de agencia. Así de esta forma estos últimos se producen porque aunque el agente sea un perfecto agente según (meckling, 2012)⁵⁸, no habrá coincidencia entre los mapas de preferencias del principal y el agente, desviándose las acciones de este de los intereses del principal, y además porque existe información irregular lo que facilita la selección adversa del agente, o el riesgo moral consistente en actuaciones de este último buscando su propio interés. Enfatizando los problemas de agencia, y los costes que conlleva su corrección o reducción, suelen ser menores que los costes de la ineficiencia

Ahora bien de los inconvenientes de la agencia se espera que el resultado de la forma institucional y del diseño de la organización sea el control del comportamiento de los agentes, en los diferentes niveles jerárquicos y en las diferentes áreas de la empresa, si presumimos que domina la inclinación a cooperar, la existencia de formas de control organizativo e institucional resultará indispensable para asegurar el buen funcionamiento de los empleados (o agentes). Como dice (Williamson, 2012), con un lenguaje diferente, “la confianza, aunque ya exista, queda reforzada cuando se apoya en una relación contractual formal”. Como en el caso de la teoría de agencia la confianza y la inclinación a cooperar, aunque existan, quedarán reforzadas y garantizadas por los controles institucionales y organizativos.

No cabe duda que esta unión o separación de funciones y derechos, que se produce de forma natural según el tipo de empresa, es el mecanismo básico de control del problema de agencia, a condición de que se utilice con el suficiente refinamiento y rigor.

⁵⁸Ibid

Se debe agregar, que la naturaleza del problema de agencia está en el conocimiento específico que poseen los agentes, haciendo conveniente delegar en ellos derechos de decisión. Entonces resulta que si el conocimiento específico es idiosincrático a una determinada tarea, y no pueden trasladarse con suficiente precisión los detalles del mismo al superior jerárquico, la opción eficiente es delegar en los empleados o técnicos que tienen los conocimientos específicos e idiosincráticos, articulando al mismo tiempo los mecanismos de control y estímulo que reducen el problema de agencia⁵⁹.

2.1.3 PARTE 3. REVISORÍA FISCAL.

Teniendo en cuenta los avances que ha tenido la Revisoría Fiscal en cada una de las etapas de desarrollo que hemos presentado como país. Es necesario analizar, cuáles de las reglamentaciones de la legislación colombiana han aportado, a la consecución precisa de lo que hoy concebimos como Revisoría Fiscal.

Para ello sería necesario remontarse a los cambios más importantes en materia de leyes, decretos y ordenanzas, que han regido el país desde donde se evidencian sus primeros rasgos, que es tal vez la época de la conquista de América. Cuando se podían observar células de la corona española, en las que además de elegir a Rodrigo de Albornoz como contador real, se le dan instrucciones, dentro de las cuales se encuentra el punto de partida de los muy elaborados reglamentos de la contabilidad fiscal de la nueva Europa.⁶⁰

⁵⁹Ibid.

⁶⁰ GERTZ MANERO, Federico. Origen y evolución de la contabilidad. Editorial Trillas México, pg.95. citado por MACHADO RIVERA, Marco A. historia de la contabilidad pública en el siglo XX.

Continuando con la mención del proceso evolutivo que la normatividad colombiana ha tenido para el tema específico de la revisoría fiscal, se cita al autor Hernando Bermúdez Gómez⁶¹. Quien muestra a través de una recopilación de la legislación colombiana relacionada con la revisoría fiscal; una guía en el proceso evolutivo que refiere al tema.

Para dar un mejor entendimiento a la recopilación citada, se estructura a continuación la división de información más relevante en líneas de tiempo definidas por lapsos, los cuales permiten una mejor asimilación de la información.

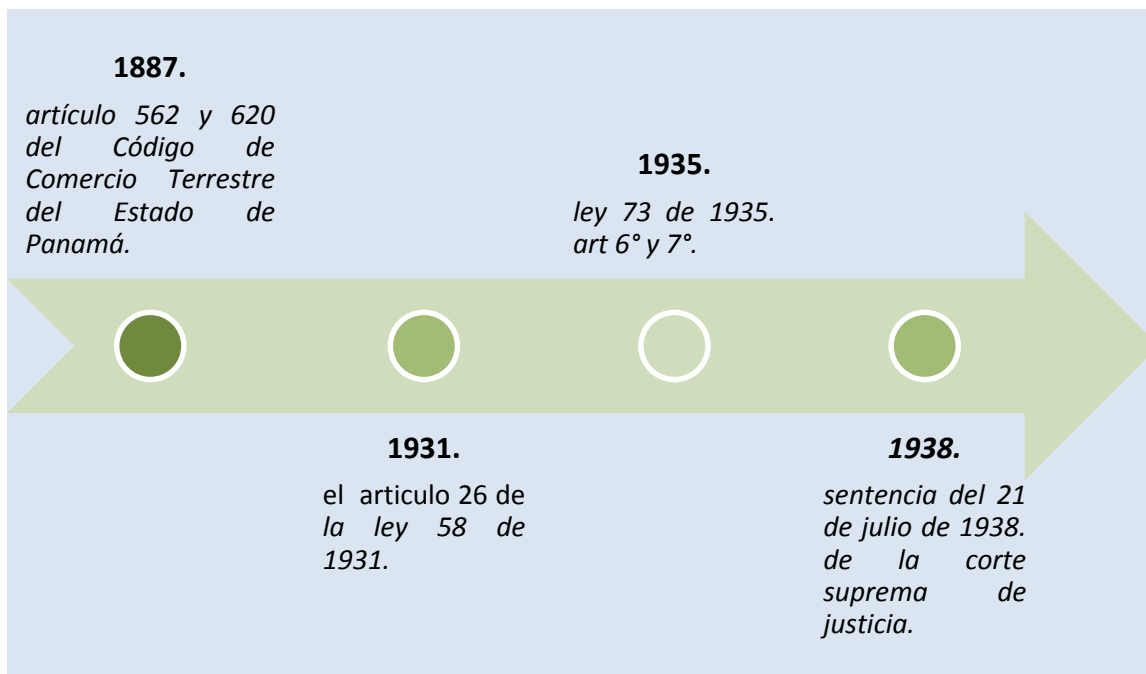
❖ PERIODO INICIAL: ENTRE 1887 Y 1938.

Para empezar se abarca el periodo comprendido entre 1887 y 1938, dentro del cual se manifiestan los primeros indicios en la evolución legislativa en materia de revisoría fiscal así:

gráfico.1

Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1887 hasta 1938.

⁶¹ Abogado javeriano. Director del postgrado en Derecho de Sociedades de la Facultad de Ciencias Jurídicas y profesor de la carrera de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas en la Pontificia Universidad Javeriana. Miembro del Colegio de Abogados Javerianos y Socio Honorario de la Sociedad de Contadores Javerianos. Consultor independiente.



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”

El primer antecedente legal de la revisoría fiscal hace referencia dentro de la investigación citada, según Bermúdez (1999), es el artículo 562 del Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá, que fue adoptado como legislación permanente para toda la República mediante la ley 57 de 1887. Mediante este artículo se le daba las facultades al gobierno, de nombrar un comisario dentro de las sociedades anónimas, a los cuales las compañías debían remunerarles sus servicios, este comisario tenía la responsabilidad de vigilar las operaciones de los administradores. (Derogado por la ley 27 de 1888.)

Según Bermúdez (1999), A demás del art. 562 se encontró, el art. 620 del mismo código. En el cual se obligaba a las sociedades en comandita por acciones a tener una Junta de Vigilancia, compuesta por lo menos por cinco accionistas, dicha junta tenía la responsabilidad de examinar la legalidad en la constitución de la sociedad, inspeccionar los libros, comprobar la existencia de los valores sociales en caja, en documentos o en cualquier otra forma y presentar a fin de cada año a la asamblea una memoria acerca de los inventarios y de las proposiciones que hiciera el gerente para la distribución de dividendos.

Corroborando la existencia previa de la revisoría fiscal y tomando de nuevo en este trayecto, el trabajo desarrollado por Bermúdez (1999), de la recopilación de los acontecimientos legislativos concernientes a la revisoría fiscal; ya que no se encuentran en ella reglas sobre la creación y el funcionamiento del órgano, la ley 58 de 1931, estableció normas sobre el revisor fiscal de las sociedades anónimas. Así, en su artículo 26, estipuló que dicho funcionario no podía ser accionista de la respectiva compañía, ni ser pariente del gerente, el cajero o el contador de la misma. De otro lado, en el artículo 41, consagró la responsabilidad solidaria de los administradores y el revisor fiscal por los daños que causaren a los socios y acreedores de la sociedad, al faltar a sus deberes. La ley 58 de 1931 solo entró en vigencia en 1937.

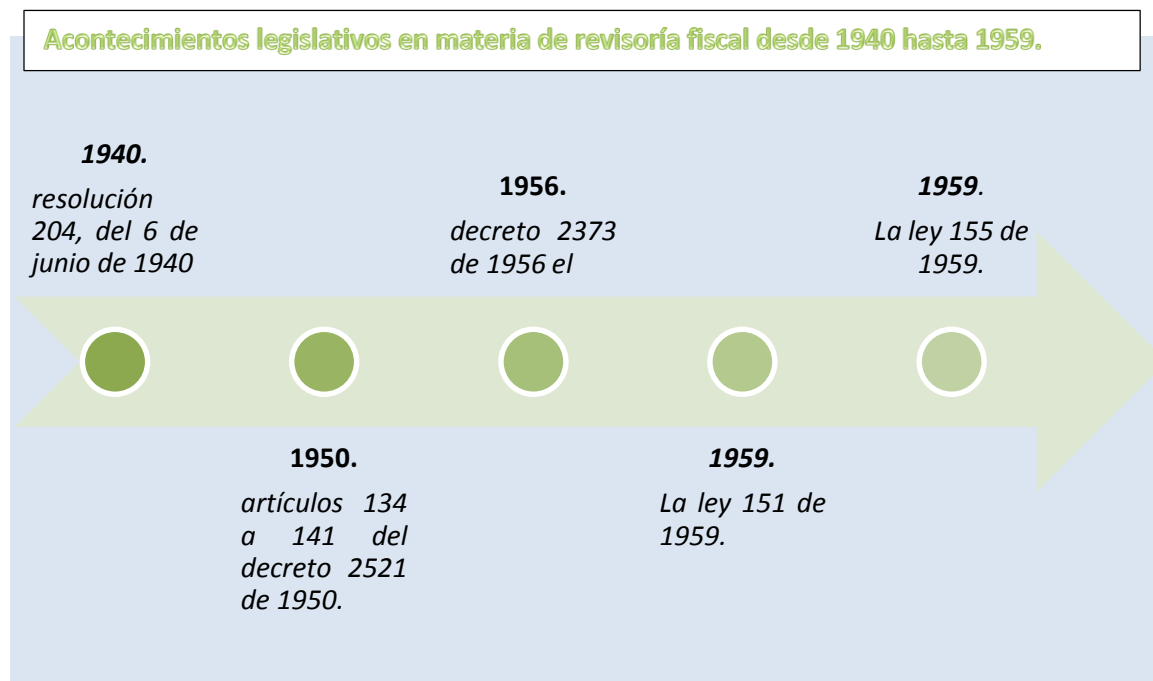
Más adelante En 1935, por virtud de la ley 73, el revisor fiscal se convirtió en obligatorio para todas las sociedades anónimas. En los artículos 6º y 7º de dicha ley se fijaron sus funciones y estableció la forma de elegirlo. Por virtud del primero, el revisor fiscal debía examinar todas las operaciones, inventarios, actas, libros, correspondencia y negocios de la compañía, sus comprobantes de cuentas, sus balances y “demás cuentas” y autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales de la sociedad. Adicionalmente debía verificar el arqueo de caja por lo menos una vez por semana y la comprobación de todos los valores sociales de propiedad o custodiados por la compañía. Debía, también, cerciorarse del cumplimiento de los estatutos, de las disposiciones de la asamblea y de la junta directiva. Quedó obligado a denunciar oportunamente las irregularidades que notara en los actos de la sociedad. Finalmente, la ley facultó a la asamblea para asignar otras funciones al revisor, siempre que fueran compatibles con las enumeradas. (Bermúdez, 1999)

En 1938, mediante sentencia del 21 de julio, la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del doctor Arturo Tapias, sostuvo que la institución de la revisoría fiscal no era contraria ni excluyente del derecho de inspección de los socios, sino, por el contrario, complementaria de este. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 2: COMPRENDIDO ENTRE 1940 Y 1959.

Dentro de este lapso se evidencian avances en cuanto, a la importancia y el respaldo de la intervención y certificación de fidedignidad con la firma del revisor fiscal.

gráfico.2



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”

El 6 de junio de 1940, la Superintendencia de Sociedades Anónimas, mediante su resolución 204, ordenó que la firma del revisor fiscal en los balances de las sociedades anónimas debía precederse de la declaración de que ellos estaban fielmente tomados de los libros y que las operaciones se habían efectuado conforme a la ley, los estatutos y las disposiciones de la asamblea y de la junta. Probablemente este sea el antecedente legislativo más remoto sobre el dictamen del revisor fiscal. (Bermúdez, 1999)

El decreto 2521 de 1950 reglamentó en forma integral las leyes existentes sobre las sociedades anónimas. Sus artículos 134 a 141 se destinaron a la revisoría fiscal. Estipuló que el revisor fiscal debía ser persona natural, incluyó entre las normas cuya observancia debía vigilar el revisor fiscal a las normas legales, ordenó la autorización de los balances anuales, consagró como incompatible el

cargo con el desempeño de empleos en la rama jurisdiccional o el ministerio público, confirmó el contenido de la atestación de los balances que había determinado la Superintendencia, encomendó a la asamblea resolver los eventuales conflictos entre el revisor fiscal y los administradores, facultó a la Superintendencia para imponerle multas, extendió expresamente su responsabilidad durante el período de liquidación de la compañía fiscalizada y exigió su presencia en las sucursales de las sociedades anónimas domiciliadas en el exterior. (Bermúdez, 1999)

Mediante el decreto 2373 de 1956 el Gobierno Nacional, al amparo del estado de sitio, reguló la profesión de contador juramentado. En él se distinguía entre contadores inscritos y contadores públicos. Este último fue facultado para imprimir fe pública. Por primera vez se exigió que los revisores fiscales obligatorios fuesen contadores, razón por la cual el régimen de dicho funcionario vino a quedar adicionado con las disposiciones de la citada profesión. Se reformó el contenido y alcance de las atestaciones, incluyéndose la manifestación sobre la calidad de fidedigna de la situación financiera mostrada por los balances y limitando la manifestación sobre el cumplimiento de las normas a los requisitos de forma. Para efecto de las penas se asimiló el contador a funcionario público. Se reguló el contenido del informe que debía acompañarse a los balances y se invocó allí la técnica de la interventoría de cuentas. Se autorizó a las firmas u organizaciones profesionales para cumplir las funciones adscritas a los contadores juramentados, aunque bajo la responsabilidad individual de uno de sus asociados. Finalmente, se autorizó la organización de la revisoría fiscal en departamentos, al mando de distintos profesionales, reservándose la sección o parte contable a los contadores juramentados. (Bermúdez, 1999)

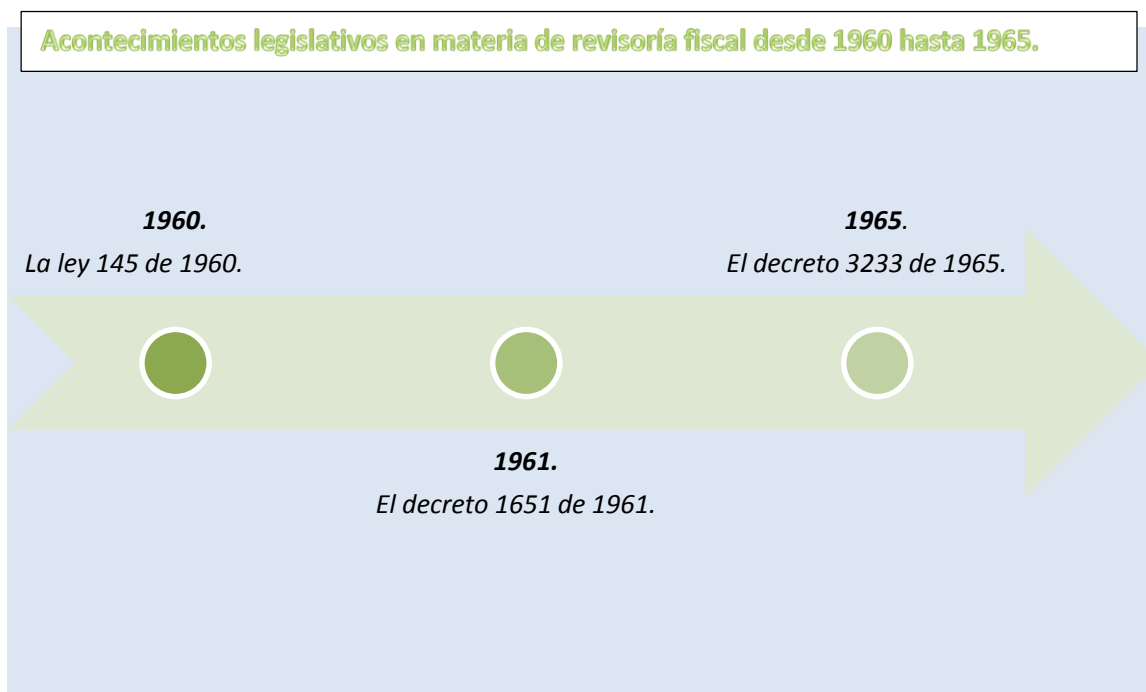
La ley 151 de 1959 ordenó que la elección de los revisores fiscales de “las empresas o instituciones en que tenga parte principal el Estado”, con excepción de los establecimientos bancarios, se hiciera de ternas suministradas por el Contralor General de la República. (Bermúdez, 1999)

La ley 155 de 1959 ordenó a los revisores fiscales vigilar el cumplimiento de las disposiciones sobre prácticas comerciales restrictivas. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 3. COMPRENDIDO ENTRE 1960 Y 1965:

Durante este periodo se refuerza más la visión profesional de la revisoría fiscal. Incluyendo el concepto de fe pública.

gráfico.3



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”

La ley 145 de 1960 derogó el decreto 2373 de 1956. Suprimió las categorías de contador inscrito y contador público. Desde esa fecha todos los contadores lo son públicos. Mantuvo la exigencia de que los revisores fiscales obligatorios fuesen contadores. Estableció que la dependencia laboral inhabilitaba al contador público para dar fe pública, salvo en el caso de los revisores fiscales. Eliminó la mención que en materia de atestaciones se hacía a los requisitos legales de forma. Mantuvo la asimilación a funcionarios públicos. Conservó la regulación sobre el dictamen de los balances. Reprodujo el artículo 46 del decreto 2373 de 1956 sobre las firmas u organizaciones profesionales. Eliminó la autorización legal para que la revisoría se organizara por departamentos. (Bermúdez, 1999)

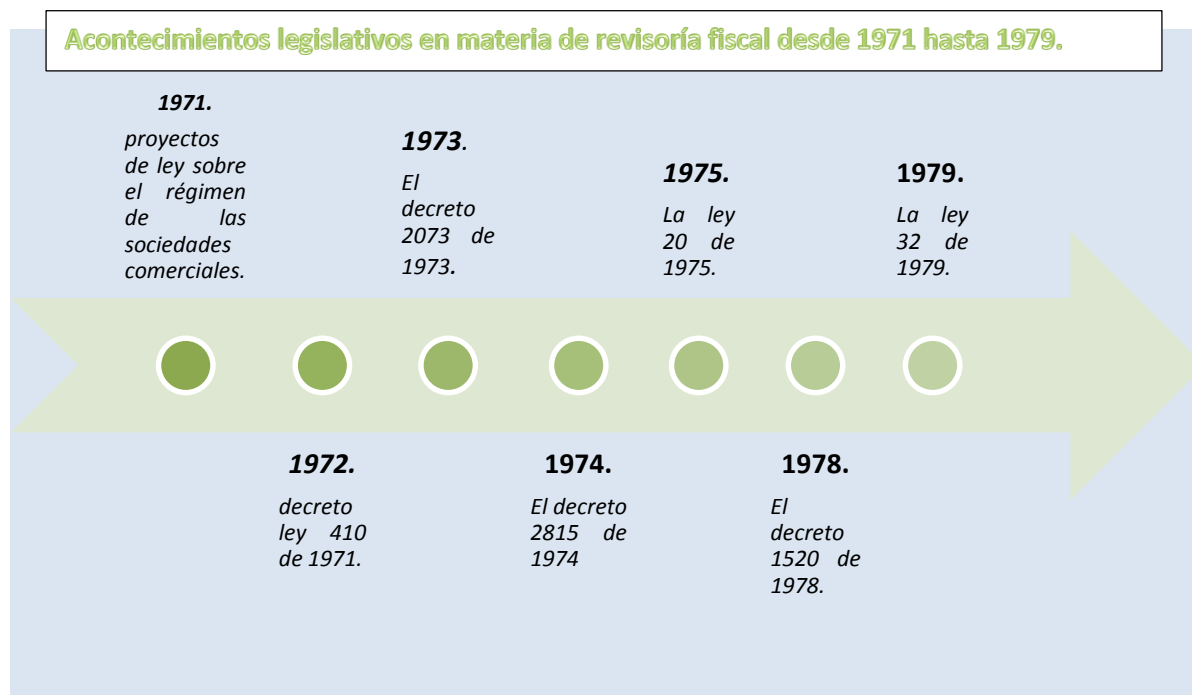
El decreto 1651 de 1961 consagró la pena de cancelación de la inscripción profesional de los contadores públicos, incluyendo entonces a los revisores fiscales obligatorios, que autorizaran o intervinieran en la elaboración de declaraciones de renta inexactas, que sería impuesta por la Junta Central de Contadores. (Bermúdez, 1999)

El decreto 3233 de 1965 estableció un régimen sancionatorio propio en materia contravencional o administrativa para las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, que además de multas permitía decretar la remoción del infractor. Este régimen comprendía a los revisores fiscales. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 4. COMPRENDIDO ENTRE 1971 Y 1978.

Durante este periodo el revisor fiscal empieza a adquirir estatus en la intervención de los entes económicos, y responsabilidades directas de verificación y resguardo de bienes con el estado.

gráfico.4



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”

En 1971 se dieron a conocer dos proyectos de ley sobre el régimen de las sociedades comerciales. El primero de ellos, fechado en febrero de ese año, elaborado con el concurso, entre otros, de los doctores Neira y Pinzón, que también habían participado en la elaboración del decreto 2373 de 1956 y en el proyecto de 1958, proponía que tuvieran revisor fiscal todas las sociedades anónimas, las sucursales de sociedades domiciliadas en el exterior, las sociedades de responsabilidad limitada o en comandita por acciones con capital superior a un millón de pesos y que en las demás dicho funcionario fuese potestativo. La elección del revisor fiscal se haría por la mayoría ordinaria. Se consagraba la figura de los auxiliares del revisor fiscal, se establecía el deber de reserva o secreto,

facultaba a las Superintendencia Bancaria y de Sociedades y a las Cámaras de Comercio para sancionar con multas a los revisores, insistía en la regulación de un informe distinto y separado del dictamen que debía presentarse a los máximos órganos sociales, en la tipificación de un delito de falsedad aplicable a los revisores fiscales y mantenía la posibilidad de que las firmas u organizaciones profesionales actuaran como revisores fiscales, siguiendo los lineamientos de la ley 145 de 1960. (Bermúdez, 1999)

El otro proyecto, fechado en marzo de 1971, en el cual participó, entre otros, el doctor Narváez, abogaba por que la revisoría fiscal fuese obligatoria en las anónimas, en las sucursales de sociedades extranjeras y en las de responsabilidad limitada si en éstas así lo decidía el 60% del capital perteneciente a los socios no administradores. Proponía que la elección del revisor correspondiera, en primera instancia, a los socios que no hubiesen obtenido representación en la junta directiva. La remoción requería una mayoría calificada. Igualaba el período del revisor al de la junta directiva. Propuso la función de colaboración para con el Estado. Obligaba a la comprobación física de la existencia de los bienes y valores al menos una vez al año. Recomendaba facultar al revisor para impartir instrucciones en materia contable y de conservación de los bienes. Atribuía al revisor la facultad de convocar los órganos sociales y la de exigir a los revisores fiscales de las subordinadas los datos que consideraren necesarios. Extendía las inhabilidades a la vinculación con las subordinadas. Exigía que en el informe sobre el balance se indicaran los procedimientos de interventoría y auditoría utilizados, en especial para verificar los inventarios, así como su opinión sobre la veracidad sobre los índices de solvencia, rendimiento y liquidez presentados por los administradores. (Bermúdez, 1999)

El 1º de enero de 1972 entró en vigencia el decreto ley 410 de 1971, mediante el cual se adoptó un nuevo código de comercio, que reguló íntegramente la materia, derogándose, en consecuencia todas las disposiciones anteriores sobre las sociedades comerciales, incluyéndose, entre otras, la ley 58 de 1931, la ley 73 de 1935 y el decreto 2521 de 1950. Subsistieron las leyes 151 y 155 de 1959 y 145 de 1960. (Bermúdez, 1999)

Este código impuso la revisoría fiscal obligatoria solamente a las sociedades por acciones y a las sucursales de sociedades extranjeras. Dispuso que la elección se hiciese por la mayoría ordinaria. Integró en una sola norma las inhabilidades propuestas, consagrando así impedimentos por razón del parentesco, el contrato social, el empleo o la vinculación con las subordinadas. Dispuso que el período fuese igual al de la junta directiva. Actualizó las funciones del revisor fiscal consagrando la colaboración con el Estado, la facultad de impartir instrucciones en materia contable y de control sobre los bienes, la de convocar los órganos sociales, eliminó la verificación del arqueo semanal de caja y exigió la autorización de cualquier balance que se hiciese. Mantuvo el contenido del dictamen y consagró un informe adicional para la asamblea o junta de socios. Autorizó la utilización de auxiliares. Contempló una triple fuente de responsabilidad: civil, penal y contravencional o administrativa, que se unió a la disciplinaria prevista en el régimen profesional. Mantuvo la profesionalización de la revisoría obligatoria y conservó el régimen de las firmas u organizaciones profesionales. Limitó a cinco el número de revisorías en materia de sociedades por acciones. Consagró un régimen especial en materia de inscripción del nombramiento y los efectos de esta. Facultó al revisor fiscal para impugnar los actos ilegales de la asamblea o junta de socios. (Bermúdez, 1999)

El decreto 2073 de 1973 reguló la presencia de la revisoría fiscal al interior de las empresas comunitarias.

El decreto 2815 de 1974 consagró la responsabilidad del revisor fiscal, solidaria con los administradores y contadores, por los mayores valores que en materia del impuesto sobre las ventas estableciera la Autoridad Tributaria. (Bermúdez, 1999)

La ley 20 de 1975, reformando la ley 151 de 1959, reemplazó el sistema de ternas por el de listas para la elección de los revisores fiscales en las sociedades de economía mixta en que el Estado tuviese menos del 50% del capital. Si el Estado tenía más del 50% el régimen de vigilancia aplicable sería el correspondiente a las empresas industriales y comerciales del Estado. (Bermúdez, 1999)

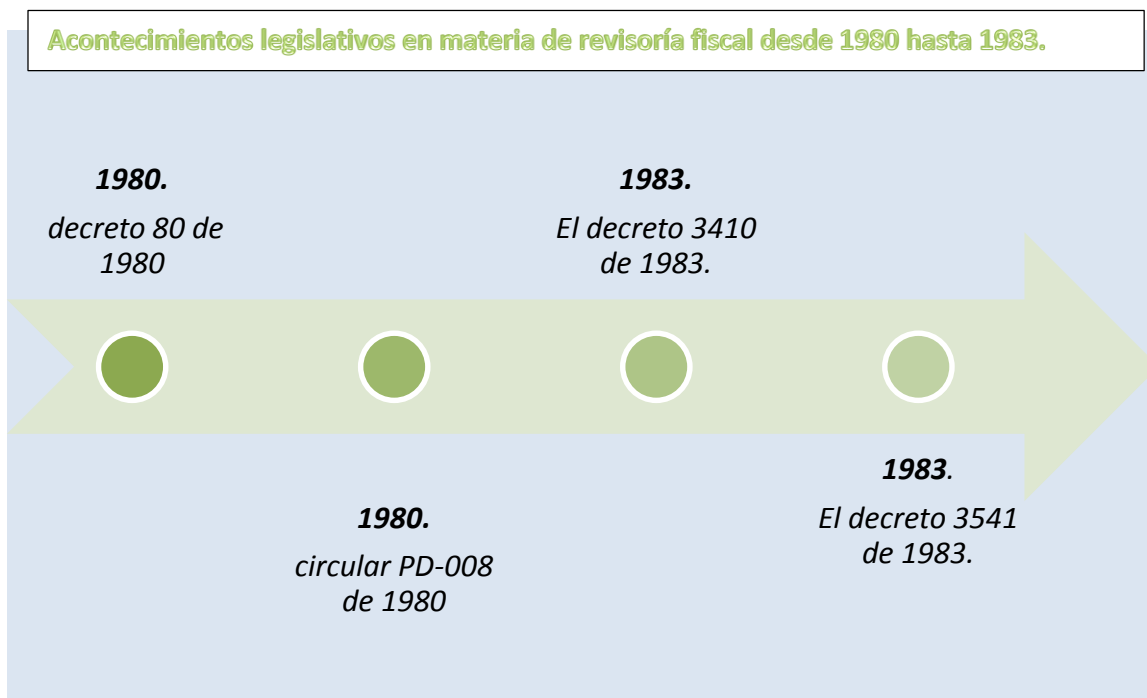
El decreto 1520 de 1978 dispuso que en los estatutos de las Cámaras de Comercio se regule la revisoría fiscal.

La ley 32 de 1979, que creó la Comisión Nacional de Valores, exigió que la información rendida por los emisores fuese dictaminada por contadores públicos independientes, quienes con base en normas de auditoría y con sustento en papeles de trabajo, debían pronunciarse sobre la razonabilidad de las cifras. Posteriormente, por vía de doctrina, la entidad consideró que el revisor fiscal clasificaba como contador independiente. La ley creó un régimen sancionatorio propio para las entidades vigiladas por dicha Comisión, que comprendía a sus respectivos revisores fiscales. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 5. COMPRENDIDO ENTRE 1980 Y 1983

La revisoría fiscal adquiere responsabilidades en campos de acción, como organizaciones educativas, cooperativas y en aspectos tributarios.

gráfico.5



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”.

El decreto 80 de 1980 exigió que las instituciones de educación post-secundaria consagrarán en sus estatutos la figura del revisor fiscal, sometido a los requisitos previstos para las sociedades anónimas. (Bermúdez, 1999)

Mediante la circular PD-008 de 1980 la Superintendencia de Sociedades consideró que los revisores fiscales personas naturales se encontraban, en principio, vinculados por contrato de trabajo a las sociedades por ellos fiscalizadas. (Bermúdez, 1999)

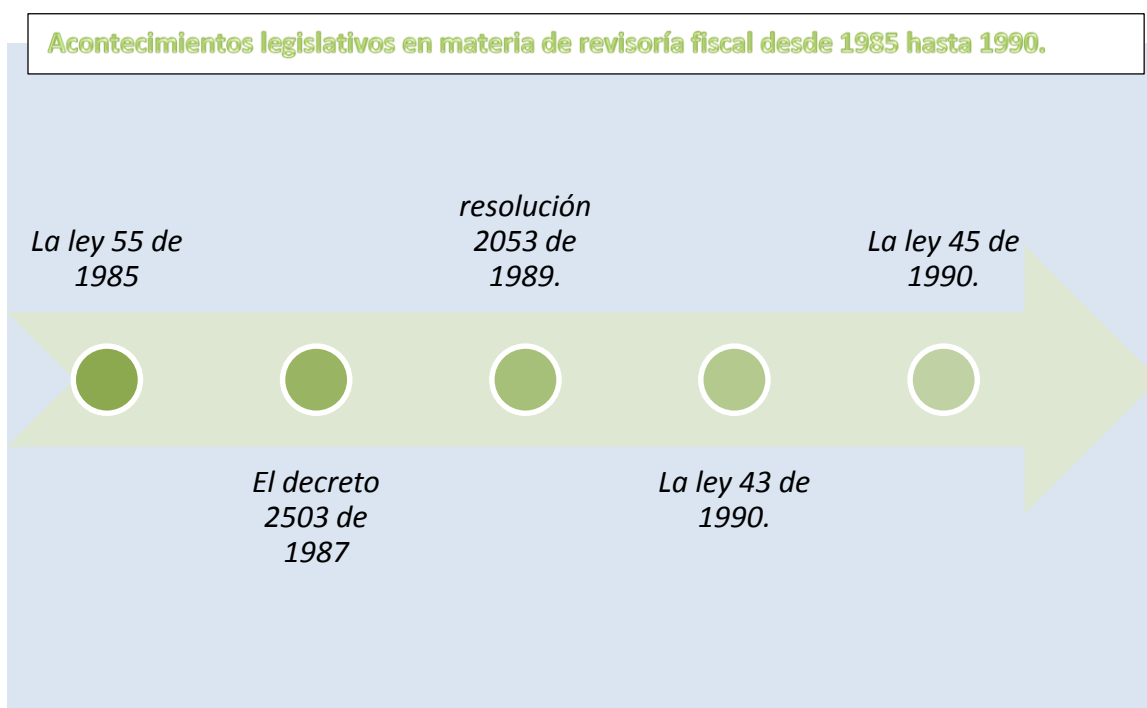
El decreto 3410 de 1983 exigió la firma del revisor fiscal en la declaración de renta y complementarios. Consagró el sentido y alcance de tal firma para efectos tributarios, con relación a los principios de contabilidad generalmente aceptados y respecto de la razonabilidad de la información. Dispuso que tal firma reemplazara la obligación de enviar ciertas pruebas, anexos y certificados a la Administración Tributaria. Reguló la expresión de salvedades del revisor fiscal en estas materias. (Bermúdez, 1999)

El decreto 3541 de 1983 confirmó la obligación de los revisores fiscales de certificar los pagos bimestrales del impuesto a las ventas. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 6. COMPRENDIDO ENTRE 1985 Y 1990.

Durante este periodo el dictamen del revisor fiscal acompañado de la firma, se fortalece en el concepto de respaldo y aprobación de las actuaciones de los entes económicos dentro de las normatividades establecidas para las diferentes áreas y aspectos en los procesos contractuales y económicos de las organizaciones.

gráfico.6



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”.

La ley 55 de 1985 estableció que la firma del revisor fiscal reemplazaría adicionalmente el envío de las relaciones y anexos sobre los costos y gastos laborales y certificaría que se hubiesen practicado la totalidad de las retenciones en la fuente ordenadas por las leyes. (Bermúdez, 1999)

El decreto 2503 de 1987 exigió la firma del revisor fiscal en las declaraciones de renta, de ingresos y patrimonio, de ventas y de retenciones en la fuente y estableció que su falta daría lugar a considerar

no presentadas tales declaraciones. Integró en un solo texto las distintas normas sobre el contenido y alcance de tal firma para efectos tributarios. (Bermúdez, 1999)

Mediante la resolución 2053 de 1989, la Superintendencia Bancaria adicionó el dictamen de los revisores fiscales con un pronunciamiento expreso sobre el cumplimiento de las normas sobre evaluación de cartera. (Bermúdez, 1999)

Mediante la circular SS-005, SB-076, CNV-15 de 1989, la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Bancaria y la Comisión Nacional de Valores se pronunciaron en forma conjunta sobre la revisoría fiscal. Postularon como características de ella la permanencia, la cobertura total, la independencia de acción y criterios y una función preventiva. Resaltaron las obligaciones de impartir instrucciones, colaborar con el Estado y llevar papeles de trabajo. Se pronunciaron sobre sus diferencias con la llamada auditoría externa. Difundieron precisiones sobre el dictamen y el informe del revisor fiscal y rechazaron el modelo de informe que se fundaba en el SAS 58. (Bermúdez, 1999)

La ley 43 de 1990 reformó el estatuto de la profesión contable. Mantuvo al revisor fiscal excluido de los casos en que la dependencia laboral impide dar fe pública. Catalogó la revisoría fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable en general. Conservó el régimen aplicable a las sociedades de contadores públicos, aunque impuso nuevas reglas para estas en materia de composición y ciertas actividades. Dispuso que los contadores deban observar las normas de auditoría de general aceptación. Ordenó la elaboración de papeles de trabajo y su conservación por cinco años. Modificó la regulación sobre la fe pública, limitándola a los actos propios de la profesión contable, conservando la asimilación a funcionarios públicos. Declaró como función privativa de los contadores la emisión de dictámenes sobre estados financieros. Siguió exigiendo la calidad de contador para los casos en que la revisoría es obligatoria, los cuales aumentó al disponer que todas las sociedades comerciales que superen los 5.000 salarios mínimos de activos brutos o los 3.000 salarios mínimos de ingresos brutos a 31 de diciembre de un año deberán tener tal funcionario. Estableció un código de ética. Instituyó el principio de separación de responsabilidades. Consagró nuevas inhabilidades para ser revisor fiscal y prohibiciones aplicables luego de la dejación del cargo. (Bermúdez, 1999)

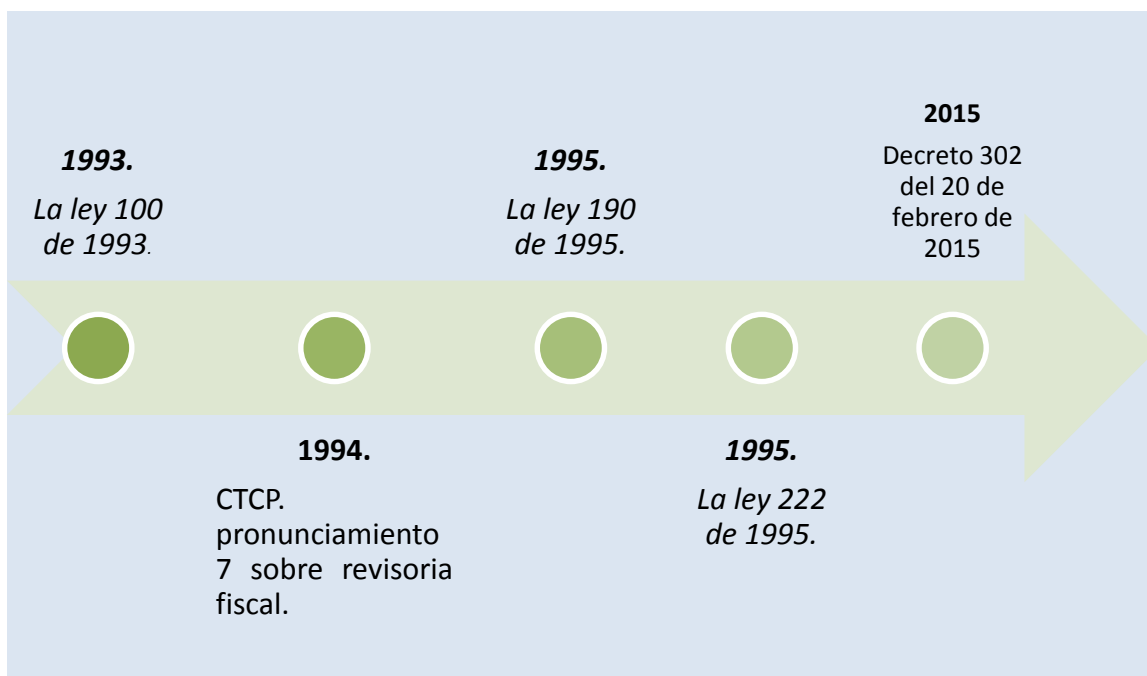
La ley 45 de 1990 exige la presencia de revisor fiscal en cualquier institución vigilada por la Superintendencia Bancaria o la Superintendencia de Valores. Consagró que su elección corresponde al Ministro de Hacienda y Crédito Público en las entidades estatales en las cuales la junta directiva cumpla las funciones de asamblea. Introdujo el deber de posesión de los revisores fiscales ante la respectiva Autoridad, quien puede denegarla si considera que el nombrado no tiene suficiente carácter, experiencia o idoneidad. Impuso el deber de aprobarle un presupuesto de recursos humanos y técnicos para el cumplimiento de sus funciones. (Bermúdez, 1999)

❖ PERIODO 7. COMPRENDIDO ENTRE 1993 Y 1995.

Durante este periodo se conceptualiza y se establecen responsabilidades específicas para la Revisoría Fiscal.

gráfico.7

Acontecimientos legislativos en materia de revisoría fiscal desde 1993 hasta 2015.



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, CON BASE EN LA INVESTIGACIÓN DE BERMÚDEZ (1999); “Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia”.

La ley 100 de 1993 hizo obligatoria la revisoría fiscal para todas las entidades promotoras de salud y las instituciones prestadoras de servicios de salud. Los revisores están obligados a posesionarse y deberán contar con un presupuesto. La Superintendencia de Salud goza de un régimen propio en materia contravencional. (Bermúdez, 1999)

En 1994 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública expidió, con el número 7, un Pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal. La definió 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 señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.” Determina que las funciones correspondientes se cumplen mediante el desarrollo de cuatro auditorías: financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno. Con relación a ésta última acogió los planteamientos expuestos en el documento Control Interno - Un marco de

trabajo integrado elaborado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO). (Bermúdez, 1999)

La ley 190 de 1995 obliga a los revisores fiscales de los contratistas del Estado a velar porque durante los procesos de contratación no ocurran desembolsos en favor de funcionarios oficiales, porque sus estados financieros reflejen correctamente los ingresos y costos de los contratos y a colaborar con los interventores, contralores y auditores del Estado. Esta misma ley lo sanciona penalmente si usa indebidamente información privilegiada o comete receptación, legalización u ocultamiento de bienes provenientes de actividades ilegales. (Bermúdez, 1999)

La ley 222 de 1995 contempla la intervención del revisor fiscal en los procesos de escisión, obliga a los administradores a velar porque puedan realizar sus funciones, encomienda al revisor incoar la acción social de responsabilidad, reguló la figura de estados financieros dictaminados y estableció su autenticidad, contempla la publicidad de sus dictámenes u opiniones, consagra el deber de indemnizar los perjuicios derivados de la ausencia de estados financieros, esclarece la responsabilidad penal, extiende el derecho de inspección de los socios a los dictámenes e informes del revisor fiscal, lo sanciona con remoción si no denuncia la violación de dicho derecho, establece causales de remoción en caso de concordato, e inhabilidades para desempeñarse como contralor o liquidador obligatorio, le prohibió el ejercicio de la acción de reintegro en materia laboral y determinó la prescripción de las acciones en su contra en cinco años. La misma ley atribuyó la competencia reglamentaria en materia de normas de auditoría al Gobierno Nacional.⁶²

Mediante el decreto 302 del 20 de febrero de 2015, los ministerios de Comercio, Industria y Turismo; y Hacienda y Crédito Público expidieron el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI).

⁶² BERMÚDEZ GÓMEZ, HERNANDO. MARCO CONCEPTUAL DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA. Un aporte de citas y reflexiones para su construcción. Breve historia legislativa de la revisoría fiscal. Pg. 3-12

La norma, entre otros aspectos, también determina que los contadores públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este Decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.

Dispone además, que los Contadores Públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento, aplicarán en sus actuaciones profesionales las NICC, anexas a este Decreto.⁶³

Entre otras disposiciones...

Su aplicación fue a partir del 1° de enero del 2016, para los trabajos profesionales que iniciaran a partir de esta fecha.

⁶³ http://www.ctcp.gov.co/index!.php?NEWS_ID=468

CAPITULO 3.

3.1 EL INSTITUCIONALISMO Y EL DESARROLLO DEL CONTROL ECONÓMICO DEL ESTADO.

3.1.1 CONCEPTO Y DESARROLLO DEL INSTITUCIONALISMO.

El concepto de institución florece en el instante mismo en el que el ser humano busca organizarse a través de estructuras sociales, para beneficiarse grupal e individualmente.

Las instituciones son; según Douglass C. North :

“...restricciones que surgen de la inventiva humana para limitar las interacciones políticas, económicas y sociales. Incluyen restricciones informales, como las sanciones, los tabúes, las costumbres, las tradiciones, y los —códigos de conducta—, como así también reglas formales (constituciones, leyes, derechos de propiedad). En el curso de la historia, las instituciones fueron inventos de los seres humanos para crear orden y reducir la incertidumbre del intercambio. En forma conjunta con las restricciones usuales de la economía definen el conjunto de elección y por consiguiente determinan los costos de transacción y de producción y, por consiguiente, la rentabilidad y factibilidad de llevar adelante la actividad económica. Evolucionan de manera incremental, estableciendo una conexión entre el presente y el futuro; en consecuencia, la historia es principalmente un relato de la evolución institucional donde la conducta histórica de las economías sólo puede ser comprendida como parte de un relato en secuencia. Las instituciones facilitan la estructura de incentivos de una economía; a medida que la estructura va cambiando, dan forma a la dirección de cambio económico hacia el crecimiento, el estancamiento, o el declive.”⁶⁴

⁶⁴ North, Douglass; 1991; Instituciones

Comprendido de una mejor manera, en el transcurso de la historia, el ser humano ha mostrado la necesidad de una estructura de control, que al igual que sus costumbres, hábitos, y necesidades, va evolucionando; pero que no deja de representar el manejo institucional que se ejerce sobre la humanidad para permitir que el desarrollo económico se lleve a cabo de la manera más adecuada y estructurada posible.

Para que la interacción humana se lleve a cabo en un ambiente de equilibrio, en el que, quienes intervienen por voluntad propia, convengan bajo unas reglas preestablecidas, es necesario que existan paralelamente, figuras de institución que promuevan y controlen la variables y los elementos que confluyen en las interacciones económicas, sociales y culturales, de los seres humanos.

El acto mismo de definir y hacer cumplir acuerdos, conlleva la interacción de recursos; debido a que cada una de las partes que intervienen desea maximizar sus beneficios o recursos sustancialmente. Las instituciones se encargan de regular y velar por el resguardo de los intereses de quienes interactúan en una determinada estructura social o económica.

El desarrollo de las instituciones ha sido un tema que a través de la historia, se ha desarrollado a la par del desarrollo económico de la humanidad, por las razones ya mencionadas.

Arthur, Brian; citado por Douglas North (1991); plantea que: “La dependencia del camino es más que el proceso incremental de evolución institucional en el cual el contexto institucional de ayer da lugar al conjunto de oportunidades de hoy de las organizaciones y empresarios individuales (políticos o económicos). La matriz institucional consiste de una red interdependiente de instituciones y de las consiguientes organizaciones políticas y económicas

caracterizadas por rendimientos crecientes masivos.”⁶⁵ En esencia esto quiere decir que el conjunto de las organizaciones deben su existencia, al desarrollo que ha desatado las oportunidades brindadas por el contexto institucional. Toda institución en sus procesos de mejoramiento y cambio, debe incurrir en costos de montaje; que surgen como efecto externo, en variables que podrían integrar procesos de aprendizaje, interiorización, coordinación mediante contratos y las expectativas de adaptación que surgen cada vez que se incursiona en procesos de cambio, con el ánimo de mejorar y avanzar en el crecimiento estructural de las organizaciones. Esto puede citarse de una mejor manera, tomando como ejemplo; el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad. El *Estado* colombiano a través de su cabeza, y su figura de institución que pretende mejorar y controlar los aspectos económicos, comerciales y contables de un país; dando reconocimiento a un proceso de adopción e implementación, de un lenguaje comercial y contable de connotación universal, que se ha estado haciendo popular en los países que contemplan la búsqueda de un crecimiento económico y comercial a escala internacional. Teniendo en cuenta esto; el *Estado* como institución, debe ser consiente, de los costos y los elementos alternos que surgen dentro de estos procesos de adaptación a cambios estructurales, en el lenguaje contable para las empresas del país.

3.1.2 IMPORTANCIA DE LAS INSTITUCIONES.

En este sentido, las instituciones suponen un carácter de elevada de importancia dentro de las dinámicas económicas sociales y culturales que desarrolle cualquier grupo ordenado de la sociedad, bajo la luz y la estructura del orden.

Según lo conceptos de Douglas North “Una política de desarrollo exitosa requiere comprender la dinámica del cambio económico si se desea que las políticas aplicadas tengan las consecuencias

⁶⁵ Ibid. Pg 21

buscadas. Un modelo dinámico de cambio económico involucra como parte integral de ese modelo un análisis político ya que éste especifica y hace aplicar las reglas formales.”⁶⁶

La economía institucional ha evolucionado de tal manera hasta llegar al punto de concebir políticas de desarrollo radicalmente diferentes a las tradicionales; en las cuales se percibía al *Estado* en forma exógena o como un actor benigno en el proceso de desarrollo. Actualmente el auge de control y organización que posee el *Estado*, nos ha llevado, a analizarlo desde una óptica diferente y con una perspectiva institucional, el cual en este punto se convierte en pieza clave dentro del análisis y el control de organizaciones e instituciones más pequeñas, que agrupadas conforman el motor -desde cualquier perspectiva: económica, social y cultural- de cualquier nación.

Visto principalmente desde el ámbito económico; el *Estado* nunca puede ser visto como un actor exógeno dentro de las políticas de desarrollo, pues depende de él la funcionalidad de los derechos de propiedad y ejecución; los cuales representan unas condiciones competitivas adecuadas, que dan como resultado la consecución de mercados eficientes.

3.1.3 CONCEPTO DE INSTITUCIÓN, ORGANIZACIÓN Y ESTADO.

Antes de continuar es indispensable aclarar la distinción específica de estos tres términos, que en desarrollo de la presente monografía, interactúan constantemente entre sí.

- a) **Instituciones:** Como vimos anteriormente al inicio de este capítulo. Las instituciones son las reglas del juego de una sociedad – más formalmente, las restricciones impuestas por los seres humanos para estructurar la interacción humana. Están compuestas por reglas formales (estatutos, códigos, regulaciones), restricciones informales (convenciones, normas de conducta, y códigos de comportamiento auto-impuestos), y las características que las hacen ejecutables.

⁶⁶ Ibid. Pg24

- b) **Organizaciones:** Por otro lado, las organizaciones también especifican restricciones que estructuran la interacción humana dentro de la organización, pero además son grupos de acción. Están compuestas por individuos ligados entre sí por un propósito en común de alcanzar objetivos. Incluyen cuerpos políticos (partidos políticos, el senado, el consejo de una ciudad, un organismo de regulación); cuerpos económicos (empresas, sindicatos, granjas familiares, cooperativas); cuerpos sociales (iglesias, clubs, asociaciones atléticas); y cuerpos educativos (escuelas, colegios, universidades, centros de entrenamiento vocacional). Al perseguir sus objetivos las organizaciones son la fuente primaria de cambio institucional.
- c) **Estado:** El Estado es la forma en la que se organiza la sociedad para poder funcionar mejor. Es la unión de nuestra población, las instituciones públicas que nos organizan y nuestra cultura. La Constitución establece dentro de los fines esenciales del Estado servir a la comunidad, promover la prosperidad, garantizar los derechos y deberes de los ciudadanos, facilitar la participación del pueblo en los asuntos de la Nación, defender la independencia y la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica así como un orden justo, entre otros.⁶⁷

Para este estudio en concreto el *Estado* es visto como organismo de control, a quien por decisión propia del conglomerado de personas y organizaciones -que asociadas conforman en contexto general el país, para este caso Colombia-; se le otorga el poder de generar orden en las diferentes estructuras de la sociedad a través del control permanente ejercido por medio de esta gran institución que emana de la complejidad del manejo y el control de los recursos e intereses de un país. En esencia el *Estado* visto como institución de control y liderazgo; y las personas en un contexto grupal, asociadas desde cualquier enfoque -económico, político, social o cultural-, representan el concepto de organizaciones.

⁶⁷ <http://www.senado.gov.co/legales/item/11158-que-es-el-estado-y-como-se-conforma> . fecha de captura: 01/02/2016.

CAPITULO 4

4.1 OBJETO Y DINÁMICA DE FISCALIZACIÓN QUE CUMPLE EL ESTADO A TRAVÉS DE LA INTERVENCIÓN, POR MEDIO DEL CONTADOR PÚBLICO EN SU FUNCIÓN DE REVISOR FISCAL.

4.1.1 EL CONTROL DEL ESTADO A TRAVÉS DE LA INTERVENCIÓN EN LA ECONOMÍA.

Para empezar es necesario aclarar que el *Estado* visto como institución de control, ejerce diversos tipos de intervención dentro de las diferentes estructuras que conforman el país; en este caso hablaremos específicamente de la intervención del *Estado* en la economía.

El *Estado* visto como una unidad administrativa y política de los recursos e intereses de la sociedad, interviene dentro de la economía del país, generando orden en el cumplimiento de los principios legales y contractuales, a través del contador público.

Según BLANCO, Francisco (1988) citado por MACHADO, Marco Antonio. El esto ejerce su acción controladora sobre las diferentes unidades económicas (agentes de la economía) esta acción implica para el *Estado* funciones como⁶⁸:

- a) Fijación de estándares de actuación satisfactoria. Este aspecto invoca la planeación.
- b) Comprobación de los resultados reales frente a los estándares.
- c) Toma de una decisión correcta cuando los resultados reales no satisfacen los estándares.

⁶⁸ BLANCO ILLESCAS, Francisco. El control integrado de gestión. 1988 pg. 62

d) Realización de la acción correcta.

Esta acción controlada del *Estado* establecida concretamente desde el campo económico busca conservar el orden dentro de la economía con acciones de eficiencia racional y la vigilancia de los diferentes agentes que la controlan. Así puede conservarse el orden público a través de un equilibrio económico y social.

Dando continuidad al orden y al control que emana del propio concepto de *Estado*; es de vital importancia que el *Estado* para cumplir con sus objetivos delegue y cree organismos de control estatal y así cumplir con su acción controladora en diversas formas. El *Estado* crea entonces una serie de organismos formales, materiales e inmateriales, con sus respectivos agentes y auxiliares; y en algunos casos da la potestad de control a individuos adscritos a una profesión liberal. A estos organismos se les vincula al control y vigilancia de las unidades económicas o entes que hacen parte de la economía nacional a un nivel público o privado.

Cuando hablamos de organismos inmateriales, tenemos como uno de ellos el caso de la Revisoría Fiscal, la cual encierra acciones controladoras desarrolladas por *agentes*; es decir que la denominación de *organismo inmaterial* se utiliza en razón a que no tiene una sede central ni un individuo único que controle sus planes; a pesar de ello tiene definidas funciones, agentes que la desarrollan y un régimen de responsabilidades.⁶⁹

4.1.2 CONTROL DEL ESTADO SOBRE LA EMPRESA PRIVADA.

Según KOHLER, Eric (1979) en su libro diccionario para contadores una empresa es concebida como cualquier organización o unidad económica. Este concepto de unidad económica nos representa

⁶⁹ MACHADO, Marco A, HISTORIA DE LA CONTADURIA PUBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX. Pg 256

“cualquier persona o grupo de personas que tengan un nombre, un propósito en común, y que efectúen transacciones con el público”⁷⁰.

Para efectos del presente trabajo la empresa privada será definida como una firma o sociedad de personas con una estructura organizativa bien definida que desarrolla actividades económicas de tipo comercial o industrial. Con iniciativa y con capital del sector privado.⁷¹

Estas estructuras de empresa son analizadas desde el punto de vista de *organización* que conforma dentro de la estructura del país tal vez el factor más importante dentro del equilibrio económico de la nación. En consecuencia a esto el *Estado* en pro de fortalecer el equilibrio dentro del desarrollo económico de la nación; pretende ejercer un control relevante sobre aspectos de concepto funcional dentro de la empresa privada.

Algunos de estos aspectos son⁷²:

- ✓ La constitución de la empresa: se controla que la empresa se constituya de acuerdo con las exigencias legales. Inicialmente este control se ejerce a través de las cámaras de comercio.
- ✓ El funcionamiento de la empresa: se controla que las operaciones de la empresa se ajusten a la ley, los estatutos y las decisiones de los órganos competentes. Este control se ejerce a través de organismos materiales como la Superintendencia de Sociedades y Superintendencia Bancaria, y a través de organismos inmateriales como la Revisoría Fiscal.

⁷⁰ KOHLER, Eric (1979); citado por: MACHADO, Marco A, HISTORIA DE LA CONTADURIA PUBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX. Pg. 256

⁷¹ Ibid. Pg257

⁷² Ibid. Pg259

- ✓ El proceso informativo-contable: se controla el proceso de registro contable de las operaciones y la información y el análisis que de este se derive. Este control tiene como parámetro las normas de código de comercio y las demás normas, leyes y decretos que dispone la ley siendo ejercido y controlado directamente por el organismo inmaterial de la Revisoría Fiscal, e indirectamente a través de los organismos que utilizan la información contable en desarrollo de sus labores administrativas (Superintendencia Bancaria y de sociedades, Administración de impuestos nacionales etc.).
- ✓ El proceso productivo y de comercialización: se controlan aspectos generales como calidad, precios, medidas... en algunos casos la base de este control está dada por organismos como el ICONTEC y se desarrolla a través de la Superintendencia de industria y comercio entre otros...
- ✓ Políticas de personal: se controla uno de sus aspectos, como lo es el cumplimiento de las políticas de bienestar, a través de los organismos como las cajas de compensación familiar y el ministerio de trabajo.
- ✓ El proceso administrativo: se controlan procesos relacionados con la toma de decisiones, la definición de políticas, la salvaguarda de bienes (activos fijos)...este control se ejerce especialmente a través de organismo inmaterial de la Revisoría Fiscal.
- ✓ Disolución de la empresa: se controla el proceso de disolución por incurrir en alguna de sus causales. La base o parámetro de este control se condensa en el código de comercio, y se ejerce a través de órganos judiciales principalmente.

Como ya sabemos existen muchos otros aspectos, de igual manera podemos notar que dentro del control de los aspectos mencionados, es de gran importancia el papel del contador público a través de su figura de Revisor Fiscal quien en su definición de organismo inmaterial, da apoyo fundamental al *Estado* en aspectos de intervención, vigilancia y control de los entes económicos.

En un prospecto más analítico el Revisor Fiscal toma una figura de agente frente al *Estado* que como principal, e institución de control, le *delega* unas responsabilidades específicas dentro de los procesos de la empresa, que le permite al *Estado* ejercer control en aspectos como la claridad y veracidad en procesos de información contable, y procesos administrativos, entre otros.

El concepto de delegación, implica una autorización concebida por un superior a un subordinado para formular decisiones dentro de un área definida, sujetas solamente en todo caso a una auditoria o revisión.⁷³ La delegación es concebida por lo tanto como una cesión de autoridad a un sujeto (en este caso el revisor fiscal como agente) por parte de otro sujeto o ente (en nuestro caso el *Estado* como principal), para que el primero desarrolle actividades o funciones del primero como si fueran propias.

La contaduría es por tal motivo una profesión sujeta a la delegación de funciones públicas; posición que le otorga la función de respaldar la información contable y de dar fe pública. La fe pública se respalda a través de elementos de testificación por parte de un profesional elementos que le permiten generar confianza en la firma de un documento o situación en particular; por tal razón este elemento de fe pública que se le atribuye al revisor fiscal, está en la obligación de generar un ambiente de credibilidad y control entre los usuarios y los receptores de la información.

Desde este punto de vista y en su posición de agente y organismos inmaterial, el contador público a través de su figura de Revisor Fiscal, está en la obligación de dar fe pública en los actos en que respalda el *Estado* en la acción de control que busca en aspectos generales conservar un equilibrio económico y velar por los intereses de la sociedad en general.

⁷³ KOHLER, Eric (1979), Diccionario para contadores. Pg.175

CAPITULO 5

5.1 EN CONCLUSIÓN; QUÉ RELACIÓN EXISTE ENTRE LA REVISORÍA FISCAL Y LA TEORÍA DE LA AGENCIA, EN EL MARCO DEL CONTROL ESTATAL EN COLOMBIA, SOBRE LAS EMPRESAS.

Retomando el hilo del contexto en el que se ha venido desarrollando el análisis monográfico del presente trabajo de estudio documental, se planteó la discusión de la relación existente entre la revisoría fiscal, y la teoría de la agencia; visto desde el control que ejerce el *Estado* sobre las empresas privadas en Colombia, dadas estas condiciones, tenemos que:

El termino *relación* hace referencia a “una situación que se da entre dos o más cosas, personas o hechos, cuando por alguna circunstancia están unidos de manera real o imaginaria”.⁷⁴ En este caso en particular se partió del supuesto conceptual de elementos que pueden ser aparentemente muy aislados, como lo son –si los mencionamos por separado- la revisoría fiscal en Colombia, y la teoría de la agencia. Pero en un sentido relacional se puede analizar la relación que existe entre ambos temas poniéndolos en un contexto específico y con los elementos de juicio necesarios para justificar dicho momento de correspondencia particular. Así el ambiente específico al que nos referimos para hacer posible una relación entre ambos temas es el acto propio de control y regulación gubernamental que ejerce el Estado colombiano sobre las empresas, asilando para este propósito específico los elementos de carácter económico que implican el control directo sobre las empresas privadas.

Siendo así, se puede concluir que:

⁷⁴ GOMEZ, Valentin. Diccionario enciclopédico LAROUSSE (1996) Pg.867

- ✓ Las instituciones son las reglas del juego de una sociedad – más formalmente, las restricciones impuestas por los seres humanos para estructurar la interacción humana. Están compuestas por reglas formales (estatutos, códigos, regulaciones), restricciones informales (convenciones, normas de conducta, y códigos de comportamiento auto-impuestos), y las características que las hacen ejecutables.

- ✓ La manifestación del interés público recae en los procesos de intervención ejercida en las diferentes áreas o campos de la sociedad y la economía, esto con el fin de garantizarle a la misma sociedad el resguardo de sus intereses, que para este caso tomaremos los relacionados a los económicos. Dicha traducción se enfoca en los procesos administrativos que el estado realiza para generar la tranquilidad y confianza necesaria sobre los aspectos económicos que rodean las organizaciones empresariales de un país.

- ✓ La contabilidad es una herramienta profesional que permite, en uso de unas facultades profesionales, otorgadas por competencia a los contadores públicos, sustentar la veracidad y el cumplimiento procedimental y legal que concierne a las operaciones y a la presentación de información contable de los entes económicos. Dicha información tiene diferentes grados de relevancia, dependiendo del grupo de usuarios al que se remita. Por esta razón los contadores públicos entre otras muchas responsabilidades, tenemos la de velar por el resguardo de los intereses de los usuarios de la información contable. Más aun cuando nos es delegada la responsabilidad en figura de revisores fiscales. *“La fiscalización es una actividad integrada que implica ejercer o desarrollar una serie de funciones, como la vigilancia, encaminadas a garantizar la conservación 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, empresarios y al mismo Estado.”*⁷⁵

- ✓ las empresas son estructuras organizacionales de orden jerárquico, donde se establecen niveles de poder y control, que se afianzan a través de contratos entre las partes, que a su vez refleja

⁷⁵ MACHADO, Marco Antonio, “HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX” tercera edición (1999). Pg. 243

el ambiente perfecto para la existencia de relaciones principal-agente. El ambiente económico empresarial es perfecto para la sustentación de la teoría de la agencia, sin embargo, es preciso aclarar, que las relaciones entre principal-agente, pueden observarse en cualquier relación contractual formal o informal, donde se presente una figura de delegación por parte de un principal, en un agente a quien se le encomienda velar por los intereses del principal.

En consecuencia La teoría de la agencia representa un acto de delegación o subcontratación donde un principal le delega funciones que son propias en el cumplimiento de sus objetivos, y el agente se encuentra en la obligación legal y contractual de velar por el cumplimiento de dichos objetivos, y por respaldar los intereses del principal.

- ✓ El *Estado* en sus actos de control es visto como una institución, que además representa la figura de principal, en los actos de delegación micro que le permiten ejercer control macro sobre el país. En el contexto específico del control económico, el *Estado* fundamenta la creación de unos organismos alternos que dentro de sus funciones específicas puedan ayudarle a ejercer el control necesario dentro de la economía; uno de esos organismos inmatereales es la Revisoría Fiscal, que realiza sus funciones a través de un profesional en contaduría pública que en consecuencia representa el papel de agente del *Estado* en funciones de fiscalización, intervención y control de los entes económicos.

El Estado es por lo tanto una *institución* que proyecta mecanismos de regulación, que le permiten sostener el equilibrio de la sociedad dentro de los diferentes tipos de organización que conforman la nación. Las consecuencias directas de un control general son la necesidad de aliados y la conformación de estrategias que permitan contener dentro de los lineamientos necesarios la estructura social.

La contaduría pública se presenta dentro de la sociedad colombiana como una profesión liberal, que proyecta confianza en sus dictámenes, que posee la capacidad de otorgar fe pública, y que además representa elemento de diligencia y control dentro de las empresas, que forma a su vez parte

indispensable para la evolución del eslabón tal vez más importante para que se desarrolle cualquier sociedad; y este es la economía. Existe una rama de la contaduría pública, ligada estrechamente con el control y la intervención que requiere el *Estado* sobre la economía, para que esta se desenvuelva y se desarrolle dentro de la legalidad establecida. Con esto nos referimos a la Revisoría Fiscal, que representa organismo inmaterial, facultado por el *Estado* para realizar funciones de intervención, inspección y vigilancia, dentro de los entes económicos; para verificar que cada uno de los procesos administrativos y la información contable suministrada por dicho ente cumple con las normas y regulaciones establecidas para cada caso en específico.

Finalmente La conclusión directa de esta monografía nos muestra satisfactoriamente que si se pudo establecer una estrecha relación entre la teoría de la agencia y la revisoría fiscal, en un contexto gubernamental en el que el *Estado* busca establecer un control general sobre la economía, y donde además de otros, crea el organismo inmaterial de la Revisoría Fiscal para delegarle funciones que le corresponden pero que por la complejidad de sus obligaciones delega en otros que poseen en menos proporción investidura de control y legalidad dentro de la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ *Sobre problemas de ejecución de contratos, v. John M. Toth, Contract Enforcement Considerations, 2006. Citado por North(1990)*
- ✓ *Philip Curtin Cross Cultural Trade in World History (1984, Cambridge: Cambridge University Press, 1984) Citado por North(1990)*
- ✓ *SORIA ROMO, Rigoberto. Historia, eficiencia, estabilidad y aprendizaje: un análisis neo institucional del sistema nacional de coordinación fiscal.*
- ✓ *[José Rodríguez de Rivera © Copyright 1999 All Rights Reserved] . "TEORÍA DE LA AGENCIA."*
- ✓ *GERTZ MANERO, Federico. Origen y evolución de la contabilidad. Editorial Trillas México, pg.95. citado por MACHADO RIVERA, Marco A. historia de la contabilidad pública en el siglo XX.*
- ✓ *BERMÚDEZ GÓMEZ, HERNANDO. MARCO CONCEPTUAL DE LA REVISORIA FISCAL EN COLOMBIA. Un aporte de citas y reflexiones para su construcción. Breve historia legislativa de la revisoría fiscal.*
- ✓ *Bueno, J. E., & Santos D. C. (2012). La Teoría de Agencia en la determinación de la Estructura de Capital. Caso Sectores Económicos del Departamento del Valle del Cauca. Revista Prolegómenos. Derechos y Valores. (2012)*
- ✓ *VARGAS HERNÁNDEZ, Guadalupe José; análisis de fundamentos de la teoría institucional(2005)*
- ✓ *CASTAÑO, German. Teoría de la agencia y sus aplicaciones (1999).*

- ✓ *ESLAVA, Adolfo; HOROZCO, Hernán; VALENCIA, German; “Los nuevos institucionalismos como riqueza metodológica para el estudio de la política”.*
- ✓ *MACHADO, Marco Antonio, “HISTORIA DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA EN COLOMBIA SIGLO XX” tercera edición (1999).*
- ✓ *Proceso de diseño de investigación capítulo 2*
- ✓ *RODRIGUEZ, José, TEORÍA DE LA AGENCIA© Copyright 1999 All Rights Reserved*
- ✓ *<http://fundamentosdeeconomias3.blogspot.com/2011/11/institucionalismo.html>.*
- ✓ *GIMENEZ, Rubiela, “CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERES PÚBLICO”, (2012)*
- ✓ *Jensen y Meckling, (1976); Teoría de la Firma: Comportamiento Gerencial, Costos de agencia y Estructura de Propiedad.*
- ✓ *North, Douglass; 1991; Instituciones.*
- ✓ *BLANCO ILLESCAS, Francisco. El control integrado de gestión. 1988*
- ✓ *José Juan Sánchez González; El cambio institucional en la reforma y modernización de la administración pública mexicana.*
- ✓ *Aldo Alonso Alor; El institucionalismo histórico comparado. Lecturas sobre América Latina*
- ✓ *<http://www.revisoria-fiscal.com/destacados.php?tipo=2&menu=Revisor%EDa%20Fiscal>*

- ✓ <http://www.senado.gov.co/legales/item/11158-que-es-el-estado-y-como-se-conforma>
- ✓ Zapata Rotundo Gerardo J; *Sistema de incentivos y tipos básicos de trabajo en la organización bajo la perspectiva de la teoría de agencia*
- ✓ Vargas Hernández Guadalupe José; *análisis de fundamentos de la teoría institucional*(2005)
- ✓ RODRIGUEZ, José, *TEORÍA DE LA AGENCIA*© Copyright 1999 All Rights Reserved.
- ✓ GOMEZ, Valentin. *Diccionario enciclopédico LAROUSSE* (1996).
- ✓ Sobre problemas de ejecución de contratos, v. John M. Toth, *Contract Enforcement Considerations*, 2006. Citado por North(1990).
- ✓ Philip Curtin *Cross Cultural Trade in World History* (1984, Cambridge: Cambridge University Press, 1984) Citado por North(1990).
- ✓ VASQUEZ GARCIA, Rafael. "compromiso cívico y democracia".
- ✓ GIMENEZ, Rubiela, "CONTABILIDAD: ENTRE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL INTERES PÚBLICO"
- ✓ CASTAÑO DUQUE, German. "APORTES A LA ECONOMÍA DE LA EMPRESA" (2001).