

Aguar, H. (1994). La formación del revisor fiscal. Contaduría Universidad de Antioquia, 24-25, 149-157.

# La formación del revisor fiscal

*Horacio Aguilar Jaramillo*

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas,  
Universidad de Antioquia.

---

## RESUMEN

Hecho el análisis del proceso enseñanza-aprendizaje de los contadores, se plantean algunos problemas específicos en la formación de los revisores fiscales. Para mantener la vigencia histórica de este instrumento de control de las empresas, se hace necesario elevar la calidad de la enseñanza en los establecimientos donde funcione el programa de contaduría, para lo cual se sugiere, entre otras cosas, cambiar las actuales metodologías pedagógicas; estimular la investigación en revisoría fiscal; crear posgrados para abordar este órgano de control en sectores complejos de la economía; participar en el sistema de acreditación previsto en la Ley 30 de 1992, etc.

---

## PRESENTACIÓN

**A**nalizar la formación del revisor fiscal es tocar uno de los problemas más álgidos de la contaduría colombiana, dado que, en buena medida, si existen problemas en la formación de los revisores fiscales, ellos devienen de las debilidades en la formación de los contadores.

Por eso, en primer lugar, trataré de hacer una aproximación a la problemática pedagógica que toca a los actores comprometidos en el proceso enseñanza-aprendizaje de los contadores y, luego, se plantearán algunos problemas específicos en la formación de los revisores fiscales. Finalmente, se presentarán algunas recomendaciones que nos acerquen a la formación de los revisores fiscales que demanda la sociedad de hoy y que nos permitan continuar vigentes.

## LAS UNIVERSIDADES

A partir del decenio del ochenta se da una verdadera avalancha de universidades, muchas de ellas privadas, que encuentran en la contaduría y profesiones afines una forma fácil de incursionar en el negocio más rentable: la educación. Cuando en 1980 había 34 facultades de contaduría, hoy ya son 63 —sin contar las seccionales en municipios tan atrasados, que cualquiera se pregunta de dónde salen los docentes calificados para guiar a los estudiantes— y el número tiende a aumentar, pues los tecnológicos, que se han transformado en instituciones universitarias —de acuerdo con la Ley 30 de 1992 o ley de la educación superior— les ha dado por iniciar sus actividades con el programa de contaduría, sin considerar para nada la saturación del mercado profesional. Como si lo anterior fuera poco, hay universidades que reciben en su primer semestre hasta 300 estudiantes creando entre los bachilleres una feria de ilusiones (consciente de esto la Universidad de Antioquia ha bajado de ochenta a cincuenta los estudiantes que admite al primer semestre). La verdad es que estas universidades no hacen nada por la dignificación del trabajo que debe ser parte de su misión, sino que se están convirtiendo en fábricas de resentidos sociales, con todo lo que eso significa en una sociedad como la nuestra. Lo anterior es la causa de la pauperización que vive la profesión con graves repercusiones para la confianza pública. Esta pauperización se caracteriza por un alto desempleo y subempleo; ajuste de ingresos de los profesionales, con servicios marginales mal atendidos; guerra del centavo en la oferta de servicios y, naturalmente, bajas retribuciones.

La ampliación de la oferta educativa sin calidad, tiene al borde del abismo a la profesión.

Muchas de las instituciones donde se forman contadores públicos se crearon como universidades de garaje y siguen siéndolo. Mientras tanto no se sabe de acciones concretas del Icfes para poner remedio a esta situación tan lamentable. Con universidades sin profesores de tiempo completo, sin bibliotecas, sin centros de investigación, sin aulas que inviten al trabajo intelectual, no se puede esperar que se formen profesionales de calidad, que es la clave para que se posicione bien cualquier profesión.

Sin embargo, vale lo mismo la firma de estos profesionales que la de los que se forman en ambientes de mejor calidad académica. Por falta de cultura contable, los empleadores y clientes no decantan la oferta de profesionales porque no les interesa un servicio de calidad, sino un servicio barato, aunque más adelante paguen las consecuencias, y cuando esto sucede se pone en tela de juicio a toda la profesión, porque el país siempre se recrea en las generalizaciones. De manera que ni el Estado ni el mercado profesional sirven de tamiz para las universidades de mala calidad.

El desequilibrio entre la oferta y la demanda de profesionales todavía no se corrige a pesar del artículo 73 de la Ley 43 de 1990.

Con el sistema de acreditación creado por la Ley 30 de 1992 se abre una remota esperanza para hacer una diferenciación de las universidades, puesto que su objetivo es garantizar que las que hagan parte de él cumplan con los más altos requisitos de excelencia académica. Con este sistema, si no se pervierte por el tráfico de influencias, se podrá orientar en un futuro a la comunidad respecto de la calidad de los programas que se ofrecen.

## **EL MODELO PEDAGÓGICO**

Nuestro modelo pedagógico definitivamente ha hecho crisis. En efecto, se sabe que la mayoría de los estudiantes de contaduría trabajan y que la mayoría de los profesores son de cátedra. Este hecho afecta gravemente el compromiso de los actores principales en el proceso enseñanza-aprendizaje, puesto que prima lo laboral sobre lo académico y las universidades terminan trabajando con el ritmo y el rigor que imponen los estudiantes que tienen actividades extracurriculares. No es que la actividad laboral sea nociva per se (incluso en cursos avanzados puede ser un factor enriquecedor de la clase), sino que es necesario que ella no conduzca a un facilismo académico.

Restablecer el rigor académico es indispensable para hacer viable el paradigma pedagógico que tendrá que imponerse en el país para superar el atraso educativo recientemente diagnosticado por la llamada comisión de sabios, que

nos pone en desventaja para encarar los retos de la apertura y la internacionalización de la economía.

El nuevo modelo pedagógico de la contaduría exige un nuevo profesor y un nuevo estudiante.

El nuevo profesor es el que da lo que no pueden hacer los textos; el que expone los conceptos teóricos básicos de la profesión y los problemas prácticos del ejercicio profesional, basado en su experiencia; el que hace una síntesis e interpreta los textos, o sea un profesor de gran competencia teórica y práctica que tiene como misión facilitar y orientar al estudiante en la adquisición del conocimiento necesario para ingresar en la comunidad profesional. Las universidades deberán ser más exigentes en la selección de sus profesores y sensibilizarlos a que hagan un cambio de la metodología tradicional, es decir, la cátedra magistral, y mejorarles su remuneración, puesto que ya pasó la época en que los docentes se vinculaban a las universidades por motivaciones diferentes al dinero. No es posible lograr un egresado competente si los docentes no lo son.

Las universidades hacen grandes esfuerzos por tener excelentes currículos, porque ellos son un punto focal de los evaluadores del Icfes, pero ¿de qué sirven los currículos si los profesores no pueden abordar los temas con competencia o ni siquiera los pueden abordar? Así los currículos se quedan en declaraciones de buenas intenciones, en el deber ser. Lo peor es que las universidades ni saben de la calidad de sus docentes ni saben si cumplen con los programas aprobados, porque no tienen un sistema de evaluación de sus profesores y sus programas.

Por su parte, el nuevo estudiante debe tener un compromiso real con su formación como persona y como candidato a la comunidad profesional. Este compromiso lo vincula de manera dinámica en la adquisición del conocimiento, haciendo las veces de seguidor y coinvestigador de su profesor. El estudiante va al aula a hacer un ejercicio intelectual para enriquecer las lecturas previas a la clase. De manera que en el pasado quedará el estudiante cuya única actividad en su formación es la de tomar notas, o simplemente fotocopiarlas, para luego reproducirlas en el examen, porque este estudiante está muy lejos de poder ser el profesional que requiere la sociedad de hoy para las transformaciones de la modernidad, y porque ese estudiante no podrá continuar su proyecto educativo que dura toda la vida, en un medio tan cambiante, en lo legal y en lo tecnológico.

Para que la revisoría fiscal avance y se posicione como una actividad respetada, deben hacerse transformaciones profundas en el compromiso de profesores, estudiantes y administradores, con el proceso enseñanza-aprendizaje. Como quien dice: o nos transformamos o desaparecemos.

## LA FORMACIÓN TÉCNICA DEL REVISOR FISCAL

Pese a que la revisoría fiscal es una actividad con más de un siglo de existencia, todavía no sabemos cuál es el conjunto de conocimientos y competencias para hacer parte de la comunidad profesional de los revisores fiscales. En efecto, ni la comunidad académica ni los profesionales ni las agencias del Estado se ponen de acuerdo acerca de cuál es el marco conceptual de la profesión. Aunque son muchas las pruebas que pueden darse de esto, la más reciente y dramática es el Pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Ciertamente, como si no fueran suficientes las auditorías financiera, de cumplimiento, de control interno y tributaria, que actualmente tienen que hacer los profesionales, este organismo, rebasando todo el esquema técnico y legal se inventó otra auditoría más: la de gestión, que obligará al revisor fiscal a contratar un cuerpo de asesores gerenciales, dado que son pocos los profesionales que pueden evaluar con propiedad la competitividad, los cuadros directivos, la dirección estratégica, la productividad, la publicidad, etc. de las empresas. Claro que también son pocos los profesionales que tienen el presupuesto suficiente como para contratar a los mencionados asesores. Estudiando este pronunciamiento cualquiera entiende por qué recientemente, mediante proyecto de ley, se pretendió que los administradores de empresas pudieran ejercer la revisoría fiscal. Quién sabe mañana qué se les ocurrirá a quienes creen que la vigencia de la revisoría depende de las funciones que se le acomoden, sin importar qué tan utópicas sean.

Lo cierto, sin embargo, es que en la mayoría de nuestros claustros lo que se enseña como revisoría fiscal es una auditoría externa de estados financieros, y de ahí que nuestros profesionales se han formado básicamente en el duro trasegar del ejercicio profesional, enfrentando la falta de cultura de control de los empresarios y las incomprensiones de las entidades de vigilancia y control del Estado. Por otro lado, tampoco tenemos textos serios y aquilatados de revisoría, ya que nos hemos quedado en el terreno de los ensayos, lo cual es consecuencia de la escasa investigación, tan necesaria para nutrir la docencia y para haberle creado un marco teórico a la revisoría fiscal que estableciera fronteras claras e inequívocas con la auditoría financiera. La realidad es que los estudiantes se siguen formando creyendo que las normas de auditoría generalmente aceptadas son las normas de la revisoría fiscal. Duro es reconocerlo pero la enseñanza de la revisoría se ha movido en el plano de las confusiones por parte de los docentes.

Todo lo anterior conduce a que la formación de los revisores fiscales tenga grandes falencias conceptuales que son tan determinantes para orientar el queha-

cer profesional en asuntos claves como la contratación de los servicios, la planeación del trabajo, las relaciones con la gerencia, la ejecución del examen, etc. Además, si en las aulas no se prepara a los estudiantes en temas puntuales como la conservación y archivo de la correspondencia y comprobantes de la empresa; como la participación de los profesionales en las asambleas de los accionistas; como la redacción de informes intermedios; como las irregularidades a las cuales el profesional debe estar atento para que los bienes de la empresa no sufran pérdidas, y los informes financieros no sean manipulados en perjuicio de los accionistas, del Estado y de terceros; repito, si no se le forma en estos y otros temas necesarios para su desempeño profesional competente, su ejercicio como revisores fiscales no se ceñirá a las exigencias profesionales y legales, y vendrán las críticas, socabándose así la credibilidad en la revisoría fiscal y poniéndose en duda su utilidad social, que es la razón de ser de las profesiones. No hay que olvidar que el objetivo de la circular conjunta de los organismos de control de septiembre de 1989 fue conminar a los revisores fiscales a que no eludieran sus responsabilidades reduciendo la revisoría fiscal a una auditoría externa.

Con motivo de la crisis del sector financiero en el año 1982 donde incluso estuvo a punto de desaparecer por el Decreto 2786 del mismo año, la revisoría fiscal fue colocada en la picota pública. Recuérdense los pronunciamientos del Contralor General de la República, del Presidente de la Comisión Nacional de Valores, etc. Sin embargo, no hubo ningún interés de cambiar el rumbo de la enseñanza de la revisoría fiscal. La universidad y la comunidad profesional prefirieron hacer como el avestruz. Las asociaciones profesionales conscientes del problema hacen algunos esfuerzos por llenar el vacío de la formación, pero realmente no son suficientes y, además, no todos los profesionales se interesan por su mejoramiento. Pero lo cierto es que si ahora que aparecen nuevas amenazas para la revisoría fiscal, ésta no cambia, estaremos muy próximos a ver su final.

## LA FORMACIÓN ÉTICA DEL REVISOR FISCAL

Pero si la formación técnica deja mucho que desear, la formación ética no se queda atrás. ¿Qué tanto pudo influir en el relajamiento moral que entre 1981 —cuando cayó el viejo código de ética— y 1990 —cuando se expidió la Ley 43— el ejercicio profesional no hubiera tenido un norte moral? Algo, pero no fue esencial, porque el problema no sólo es de tener códigos.

Lo cierto es que es muy difícil lograr comportamientos morales valiosos desde la cátedra, cuando el País vive una profunda crisis de valores; cuando los revisores fiscales se ven obligados, cada vez más, a servir incondicionalmente a sus clientes y empleadores, para poder seguir activos en su profesión; cuando se

ve que a quienes equivocan el camino recto del ejercicio profesional no les pasa nada.

Mucho daño le ha hecho a nuestra profesión la impunidad que ha reinado para los actos inmorales, puesto que no sólo se ha afectado la imagen de la profesión, sino que se mantiene en unas vacaciones éticas a los profesionales.

Todavía no se hace sentir la aplicación del artículo 23 de la Ley 43 de 1990 por parte de nuestro tribunal disciplinario. Por ejemplo, ¿cuándo hemos visto una amonestación pública? Así, la formación ética que se imparte en las aulas queda invalidada porque el profesional observa que quien infringe el código de ética no recibe ninguna sanción, lo cual es muy grave en un país de la idiosincrasia nuestra, acostumbrado a que sólo cumple las normas que conllevan sanciones efectivas a los infractores.

Además, para la ética y la credibilidad de la revisoría fiscal ha sido muy perjudicial el parágrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 que extendió la revisoría fiscal. En efecto, en las medianas y pequeñas empresas obligadas por el monto de sus activos o de sus ingresos a tener revisor fiscal, el desempeño de los profesionales no siempre se ajusta a los lineamientos de la ley, por diferentes causas como falta de una cultura de control de los administradores y propietarios, contratación de la revisoría fiscal como si fuera una auditoría externa, desconocimiento de las responsabilidades por parte de los profesionales, etc.; así las cosas, los firrones hacen de las suyas, erosionando los pilares morales de la profesión. No hemos sido partidarios de la extensión caprichosa de la revisoría fiscal en función de una ciega ampliación del mercado laboral. La contaduría pagará un costo muy alto por este absurdo.

## CONCLUSIONES

Para mantener la vigencia histórica de este instrumento de inspección y vigilancia de las empresas, que ha recibido delegación de funciones del Estado como la dación de fe pública, y cautelar el cumplimiento de las leyes y normas internas de las organizaciones, se requiere elevar la calidad de la enseñanza en las facultades de contaduría, para lo cual se sugiere:

1. Que los planes de estudio tengan un ciclo básico y uno profesional referido a la revisoría fiscal.
2. Crear posgrados para abordar la revisoría fiscal en sectores de la economía especialmente complejos, como el sector financiero.
3. Que los profesores de cátedra se seleccionen por convocatoria pública.

4. Cambiar las actuales metodologías pedagógicas por otras que comprometan más a los estudiantes.
5. Participar en el sistema de acreditación.
6. Organizar las encuestas estudiantiles para que este estamento opine acerca de los docentes, programas. etc.
7. Estimular la investigación en revisoría fiscal.
8. Pedirle a la Junta Central de Contadores que ejerza sus funciones de tribunal disciplinario, y al Icfes el control efectivo de la educación superior.
9. Reglamentar el artículo 73 de la Ley 43 de 1990.