

FACULTAD
DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
MEDELLÍN • COLOMBIA

Visión Contable

ISSN 0121 - 5337

6



UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA
LATINOAMERICANA

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
MEDELLÍN • COLOMBIA 2008**

PRESIDENTE DE LA UNIVERSIDAD

Silvio López Arias

RECTOR

Sergio Gabriel Naranjo Pérez

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Álvaro Ochoa Morales

VICERRECTOR ACADÉMICO

Ricardo Aníbal Vélez Muñoz

DECANO FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Jorge Alberto Sánchez Giraldo

DIRECTOR CONSULTORIO CONTABLE

Edward Frank Rolong Velásquez

DIRECTOR DE LA REVISTA

Carlos Mario Restrepo Pineda

CONSEJO EDITORIAL

Alejandro Mejía Díaz

Carlos Mario Restrepo Pineda

Edward Frank Rolong Velásquez

Jairo Cardona Gómez

ISSN 0121-5337

Dirección de la Universidad: carrera 55 # 49-51

Correo: concontable@unaula.edu.co

Tel.: 511 21 99

Medellín, Colombia

Contenido

EDITORIAL -----	5
PLANIFICACIÓN Y SOCIEDAD: ELEMENTOS PARA UNA REFLEXIÓN DESDE LA CONTABILIDAD -----	7
Damián Patiño Montoya y Lady Johana Sierra Monsalve	
GENERADORES DE VALOR -----	37
Jairo Cardona Gómez	
LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN EL DERECHO SANCIONATORIO TRIBUTARIO VISTA POR LA CORTE CONSTITUCIONAL -----	63
Carlos Mario Restrepo Pineda	
LA AUDITORÍA FORENSE, UN NUEVO CAMPO DE ACCIÓN PARA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE AL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO -	93
Luís Emilio Agudelo Ortiz, Diego León Sánchez Posada y Rogelio Villada Carmona	
LA RESPONDABILIDAD (ACCOUNTABILITY) DEL REVISOR FISCAL ¿RENDICIÓN DE CUENTAS AL CAPITAL FINANCIERO? -----	115
Carlos Freddy Martínez Gómez	

EDITORIAL

Doctor Jairo Uribe: quienes nos sentimos admirados por su vida y obra dedicada a la UNAULA, que se manifiesta en los más de cuarenta años de funcionamiento estable de la Universidad, bajo los principios del cogobierno y la libertad de cátedra, donde muchos ciudadanos, de todas las edades y condiciones sociales, hemos tenido acceso a la educación universitaria y hoy llevamos con orgullo el título de “autónomos”; recordaremos su gestión, o mejor dicho, la de “papá Uribe”, por su legado como abogado, profesor y administrador al frente de la rectoría de la UNAULA por más de cuarenta años, caracterizando su liderazgo por la solidaridad, lo social, la sencillez personal, la consagración al servicio de la comunidad educativa y lo humano de su gestión, al permitir el acceso a la educación, a muchos, quienes en su momento, por su condición económica, no podían acceder a la educación universitaria.

Al mismo tiempo, damos la bienvenida a nuestro nuevo Rector, doctor Sergio Gabriel Naranjo Pérez, quien se ha destacado como gran administrador público y privado, llegando a ser alcalde de Medellín y presidente del Club Atlético Nacional de nuestra ciudad, y reconocido como el mejor alcalde del país por su liderazgo al frente de la ciudad durante su período. La Revista Visión Contable le da una sincera bienvenida y apoyo, para que la UNAULA, bajo su liderazgo continúe consolidándose como uno de los mejores centros de educación universitaria de la región y del país.

Carlos Mario Restrepo Pineda
Director

PLANIFICACIÓN Y SOCIEDAD: ELEMENTOS PARA UNA REFLEXIÓN DESDE LA CONTABILIDAD

Por Damián Patiño Montoya y
Lady Johana Sierra Monsalve*

“... ser en mis acciones lo más firme y resuelto que pudiera y seguir tan constante en las más dudosas opiniones, una vez determinado a ellas, como si fuesen segurísimas, imitando en esto a los caminantes que, extraviados por algún bosque, no deben andar errantes dando vueltas por una y otra parte, ni menos detenerse en un lugar, sino caminar siempre lo más derecho que puedan hacia un sitio fijo, sin cambiar de dirección por leves razones, aun cuando en un principio haya sido sólo el azar el que les haya determinado a elegir ese rumbo; pues de este modo, si no llegan precisamente adonde quieren ir, por lo menos acabarán por llegar a alguna parte, en donde es de pensar que estarán mejor que no en medio del bosque”.

René Descartes. El discurso del método.

*Estudiantes de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Facultad de Contaduría Pública

Resumen

En este escrito se indaga sobre el concepto de planificación y su relación con los procesos económicos y sociales que se desarrollan en los diferentes contextos; teniendo en cuenta que es a partir de la sociedad que se deben elaborar dichos planes, sin obviar que éstos deben proporcionar las condiciones necesarias para el mejoramiento y desarrollo social de un determinado entorno, en donde todos los actores que se encuentran en ella se involucren de igual manera. Es desde esta concepción, que se debe analizar el papel que desempeñan los contadores públicos en los procesos de planificación contable y su contribución con el bienestar social y la posición que ocupa la sociedad dentro de los procesos de planificación que se lleven a cabo

Palabras Claves. Desarrollo económico, desarrollo social, planificación del desarrollo, planificación contable, teoría contable, contabilidad social.

Hoy el concepto de planificación ha trascendido hacia nuevos ámbitos. Ya no se habla solo de planificación pública estatal sino también de planificación pública desde lo privado en los diferentes tipos de entidades y organizaciones, hasta el punto de que ésta se convierta en una poderosa herramienta de diagnóstico, análisis y toma de decisiones en torno al quehacer actual y al camino que deben recorrer en el futuro, las organizaciones e instituciones, para adecuarse a los cambios y a las demandas que les impone el entorno y lograr el máximo de eficiencia y calidad de sus servicios, en un horizonte de equidad social.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

Si bien la planificación tradicional se encuentra tan arraigada en su origen público estatal¹, vemos como ésta tiende a desvincular la sociedad de sus procesos, hasta el punto de no adecuarse a sus transformaciones, y por lo tanto a no medir el impacto causado en la misma. Creemos que es en este punto donde la planificación contable² deberá entrar a evaluar, regular y fortalecer los procesos tanto económicos como sociales que se le presenten en su contexto, de tal manera que permita la determinación de metas y la maximización de recursos, que conlleven a la atención de las necesidades, concernientes al desarrollo económico y al mejoramiento social del país, organización o sector específico.

De acuerdo con lo planteado anteriormente, este texto reflexionará sobre los problemas que se presentan en el ámbito social a falta de buenos procesos de planificación contable. A partir de esta perspectiva, nace la preocupación por ver qué tan inmersa está la sociedad en dichos procesos de planificación y saber si estos fueron diseñados para el contexto de lo social o por el contrario, sus fines nunca han estado encaminados al análisis de las situaciones sociales. Partimos de la tesis de que la planificación en términos generales ha desconocido los procesos sociales que se presentan en su entorno, hasta el punto de ignorar que es alrededor de la sociedad que los planes toman vida y se desarrollan para lograr un fin determinado. Al mismo tiempo, cabe señalar que la planificación contable permite pensar en otras alternativas de información que no sean solo monetarias, por el contrario que vayan encaminadas a la sostenibilidad social de un país, en donde se abran fronteras para la opinión pública y se trabaje en pro de la sociedad y no contra ella.

Por tal motivo, consideramos que es necesario analizar la evolución del concepto de planificación, aunque de antemano, sabemos que de este tema ya se venía hablando hace tiempo, pero que tal vez sus problemas se deben a la reciente incorporación por decirlo de alguna manera, de dichos procesos de planificación dentro de las organizaciones o sectores específicos. Es importante resaltar, que con esta ponencia lo que se pretende es mostrar cómo la sociedad ha tenido que adecuarse a los procesos de planificación, mientras que la planificación da pasos agigantados y se olvida del papel que esta tiene dentro de una organización, país, municipio, etc.

¹ Uno de sus más importantes antecedentes lo constituye la experiencia de la URSS y su esquema de planificación central del desarrollo.

² La planificación contable implica un proceso “la planificación es un marco de referencia para el diseño, implementación y desarrollo de sistemas contables. MACHADO RIVERA, Marco Antonio. De la regulación a la planificación: Un tránsito necesario para construir pensamiento contable. Mimeo. Medellín: Universidad de Antioquia, 2005.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

Adicionalmente, este trabajo desarrollará tres aspectos: primero, hará referencia a la evolución del concepto de “planificación” desde sus diferentes clasificaciones; segundo, aludirá a las diferentes concepciones que surgen a partir de la planificación económica y la planificación social; tercero, se concluirá a través de un breve análisis de los procesos de planificación contable con miras a la solución de problemas dentro de la esfera de lo social y su relación con los procesos de planificación económica y social.

Esperamos que este texto genere una reflexión, en los estudiantes y profesionales de la contaduría pública acerca del papel que ésta desempeña actualmente en la sociedad, y la manera en la cual pueden contribuir para el mejoramiento y bienestar social, al incluir en sus análisis a la sociedad y sobre ella tomar decisiones.

I. EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN

Teniendo en cuenta el desarrollo histórico de la planificación, podemos partir de su base etimológica y con esto analizar las concepciones que diferentes autores han dado sobre la planificación, claro está cada uno de ellos observándola desde diferentes campos y/o entornos.

En forma general, partimos del hecho de que el verbo planificar es transitivo y etimológicamente viene de *plan* y del latín *facêre*, que significa *hacer*. Lo anterior nos lleva a decir que la planificación podría definirse como el proceso a través del cual se determinarán los objetivos que alcanzará una organización en un momento dado (a futuro).

Bajo este criterio de planificación entendida desde su concepto general, encontramos que ésta ha sido definida desde diferentes nociones como: la planificación como proceso, como método, como toma de decisiones y como información, dirección y control.

A continuación se presentará un cuadro que hará claridad sobre los términos a trabajar posteriormente.

DENOMINACIÓN	SÍNTESIS
PROCESO	Conjunto de actividades o eventos que se realizan o suceden con un determinado fin.
MÉTODO	Modo ordenado de proceder para llegar a un resultado o fin determinado.
TOMA DE DECISIONES	La toma de decisiones se define como la selección de un curso de acciones entre alternativas, es decir que existe un plan, un compromiso de recursos de dirección o reputación.
INFORMACIÓN, DIRECCIÓN Y CONTROL	La información es un conjunto organizado de datos, que constituyen un mensaje sobre un determinado ente o fenómeno. La dirección es la aplicación de los conocimientos en la toma de decisiones, incluye la tarea de fincar los objetivos, alcanzarlos, determinación de la mejor manera de llevar a cabo el liderazgo y ocuparse de la manera de planeamiento e integración de todos los sistemas, en un todo unificado. El control es la regulación de las actividades, de conformidad con un plan creado para alcanzar ciertos objetivos.

Fuente: elaboración propia a partir de diferentes autores.

La planificación como proceso

Existe un conjunto de autores que consideran la planificación como un proceso, como es el caso de Sisk que establece que la planificación «es el proceso de evaluar toda la información relevante y los desarrollos futuros probables, da como resultado un curso de acción recomendado: un plan»³.

Un concepto similar propone el Grupo de Estudios Prospectivos Sociedad, Economía y Ambiente⁴ cuando comentan que la planificación

³SISK. Citado por: BARRIGA, Luis. La Planificación. [Artículo en Internet]. <http://www.geocities.com/luibar.geo/Planificaciónhtml#Introducción%20%20la%20planificación>[Consulta: 15 Marzo de 2007].

⁴GEPSEA: GRUPO DE ESTUDIOS PROSPECTIVOS SOCIEDAD ECONOMÍA Y AMBIENTE. La Planificación como Proceso. [Artículo en Internet]<http://personales.com/venezuela/merida/gepsea/plapro.htm> [Consulta: 17 Marzo de 2007].

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

es el proceso mediante el cual se decide la direccionalidad de las organizaciones. Se fijan objetivos futuros y se trazan trayectorias para la consecución de tales objetivos. También, la planificación permite el equilibrio adaptativo de la organización a su entorno procurando responder eficientemente a las demandas ambientales a partir de un flujo constante de información. Las organizaciones no son entes inermes al vaivén del entorno, a través de acciones planificadas las mismas intentan generar cambios en ese entorno a fin de que este modifique su situación

Robert T. Daland⁵, por su parte considera que

el término planificación es ambiguo porque se usa en dos diferentes sentidos; en el más estrecho, la planificación se refiere a la actividad de los “planificadores” profesionales cuando obran dentro de sus capacidades profesionales. En el sentido que nosotros le damos, los planificadores tienden a ser economistas. Mucho del material de la planificación para el desarrollo emplea este sentido. Más ampliamente, sin embargo, la planificación se refiere “al proceso mediante el cual el gobierno toma decisiones de planeamiento. En este sentido el planteamiento es técnico y político. Abarca el establecimiento y el apoyo de la institución planificadora, el llevar soluciones técnicas al cauce de las decisiones políticas y el crear ambiente de aceptación a las decisiones de planificación, amén de su papel puramente técnico”

A la luz de los conceptos expuestos por estos autores, encontramos que coinciden en el acercamiento de la planificación como un proceso, que establece la vinculación de información, planteamiento de objetivos y toma de decisiones con miras a la solución y prevención de problemas futuros.

Este tipo de definiciones se acercan al desarrollo de planes dentro de las organizaciones y al mismo tiempo se observan algunas concepciones que trabajan en forma más amplia, es decir, se desarrollan en el ámbito macro; lo claro es que ambas tienden a desarrollar objetivos futuros, que los beneficien social, económica y estructuralmente. Así, la planificación trasciende a las organizaciones en forma aislada.

⁵DALAND, Robert T. Planificación nacional, administración y política de desarrollo. El caso de Brasil. México: Roble, 1967. p 5 -6.

La planificación como método

También el concepto de planificación, nos hace abordar el campo de la planificación como método, en donde se tratan de mostrar los procedimientos, técnicas y reglas bajo las cuales estará estructurado un plan, y los resultados esperados después de haber llevado a cabo un buen proceso de planificación.

En este sentido, Luis Barriga⁶ propone un concepto en el que

planificar significa que los ejecutivos estudian anticipadamente sus objetivos y acciones, y sustentan sus actos no en corazonadas sino con algún método, plan o lógica. Los planes establecen los objetivos de la organización y definen los procedimientos adecuados para alcanzarlos. Además los planes son la guía para que (1) la organización obtenga y aplique los recursos para lograr los objetivos; (2) los miembros de la organización desempeñen actividades y tomen decisiones congruentes con los objetivos y procedimientos escogidos, ya que enfoca la atención de los empleados sobre los objetivos que generan resultados (3) pueda controlarse el logro de los objetivos organizacionales

Dicho concepto mirado desde una óptica racional implica que los procesos de planificación no podrán desarrollarse, sin tener en cuenta un método lógico que garantice el alcance de determinados objetivos para una organización y, además, que estos tendrán alcance para tiempos futuros, en donde se buscará el control de los recursos y la satisfacción del logro de objetivos.

Por otra parte, partiendo del hecho de la planificación como método, encontramos que Jorge Ahumada, pionero sobre la teoría de la planificación del desarrollo en América Latina y maestro de los primeros planificadores de esa región, establece que la planificación “es una metodología para escoger alternativas, que se caracteriza porque permite verificar la prioridad, factibilidad y compatibilidad de los objetivos y seleccionar los instrumentos más eficientes...La planificación no es el proceso de elaborar un documento que se denomina plan o programa, esto es sólo parte del proceso”⁷.

⁶ BARRIGA, Luis. La Planificación. [Artículo en Internet]. <http://www.geocities.com/luibar.geo/Planificación.html#Introducción%20a%20la%20planificación>[Consulta: 15 Marzo de 2007].

⁷ AHUMADA, Jorge. citado por: ÁLVAREZ, García. Planificación y desarrollo de proyectos sociales y educativos. México: Limusa Grupo Noriega Editores, 1995. p 27.

Según lo propuesto por Jorge Ahumada, se podría deducir que el proceso de planificación debe seguir diferentes etapas para su desarrollo, entre éstas se encuentran el diagnóstico, la programación, la discusión sobre la viabilidad de los objetivos, la selección de las alternativas que ayudarán al desarrollo de los mismos, la ejecución y la evaluación de los procesos realizados. Lo que se observa en este caso, es que la planificación como método, integra básicamente la elaboración de planes o programas, que estarán encaminados al logro de unos objetivos y al éxito de una organización.

La planificación como recurso para la toma de decisiones

En esta tercera clasificación, la planificación se utilizará como un recurso estratégico para la toma de decisiones; este recurso actuará bajo el criterio de *alcance de los objetivos y metas establecidas*.

Lo que nos lleva a plantear de alguna manera, que la planificación no es más que una herramienta necesaria e indispensable, para la toma de decisiones dentro de las grandes o pequeñas organizaciones, de tal modo que garantice el bienestar de los demás.

La posición adoptada por Jiménez señala que la planificación “es un proceso de toma de decisiones para alcanzar un futuro deseado, teniendo en cuenta la situación actual y los factores internos y externos que pueden influir en el logro de los objetivos»⁸.

Posición semejante plantea Ackoff, al comentar que la planificación... “se anticipa a la toma de decisiones. Es un proceso de decidir... antes de que se requiera la acción»⁹.

Esta categorización supone la integración de planes, programas y proyectos que conduzcan a la toma de decisiones, en donde se pueda determinar qué grado de perjuicio tiene un proyecto, qué tan factible es y el beneficio que genera a la organización o proceso planificado.

⁸ JIMÉNEZ, 1982 .Citado por: BARRIGA, Luis. La Planificación. [Artículo en Internet]. <http://www.geocities.com/luibar.geo/Planificaciónhtml#Introducción%20%20la%20planificación>[Consulta: 15 Marzo de 2007].

⁹ ACKOFF, 1981. Citado por: BARRIGA Op cit.

Debido a las múltiples situaciones que se presentan en su entorno, el hombre cuenta con una gran herramienta de análisis para la toma de decisiones, en donde la planificación le proporciona las opciones más factibles en el desarrollo de un proyecto, además le brinda la posibilidad de interactuar con su entorno con el fin de identificar sus necesidades y fortalezas, para luego darle solución a los problemas que haya identificado y mejorar a futuro su contexto.

La planificación como información, dirección y control

Existe una relación inherente entre información, dirección y control, en términos de planificación, en donde una depende del desarrollo de la otra, o mejor, cuando una de ellas se desarrolla tiene en cuenta los procesos que han venido desarrollando las otras, incluyendo su labor dentro de la organización. Por lo tanto, la dirección indicará hacia dónde se quiere ir y qué se quiere lograr en relación con los objetivos y/o metas; el control por su parte mostrará las medidas necesarias para que se lleven a cabo en forma rigurosa los objetivos; y la información corresponderá a la divulgación de los propósitos que se tendrán en cuenta en el desarrollo del plan.

Partiendo de lo anterior, encontramos que Luis Barriga¹⁰. hace una apreciación relacionada con esta categoría en donde establece que

la planificación cumple dos propósitos principales en las organizaciones: el protector y el afirmativo. El propósito protector consiste en minimizar el riesgo reduciendo la incertidumbre que rodea al mundo de los negocios y definiendo las consecuencias de una acción administrativa determinada. El propósito afirmativo de la planificación consiste en elevar el nivel de éxito organizacional. Un propósito adicional de la planificación consiste en coordinar los esfuerzos y los recursos dentro de las organizaciones. Se ha dicho que la planificación es como una locomotora que arrastra el tren de las actividades de la organización, la dirección y el control

La planificación como información, dirección y control, plantea una serie de conceptos que nacen a la luz de la planificación y que al mismo tiempo van enfocados hacia las organizaciones, dentro de las cuales se busca analizar la información, orientarla y vigilarla con el fin de darle buen manejo a los recursos tanto humanos como materiales y de esta manera incrementar el nivel de éxito organizacional deseado.

¹⁰ *Ibíd.*

II. LA PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL

La planificación económica y social en el marco constitucional es considerada una función básica dentro del Estado Social de Derecho, y es el Estado el encargado de liderar inicialmente dichos procesos. Teniendo en cuenta lo planteado en la Constitución Política de Colombia y lo que nos plantean otros autores la planificación económica y social puede ser entendida como se establece a continuación.

LA PLANIFICACIÓN ECONÓMICA

El concepto de planificación se ha ido modificando, para adecuarse en el campo de la planificación económica. Teniendo en cuenta esto, consideramos que vale la pena destacar algunas definiciones que se han propuesto para este concepto.

Josep María Bricall, define la planificación económica como, “el proceso de elaboración y aplicación de un plan económico. Las diferentes unidades de consumo (familias) y de producción (empresas), las instituciones financieras, la administración pública, etc., formulan sus planes económicos cuando adoptan los recursos y los medios de que disponen a la consecución de ciertos objetivos, a la vista de ciertos elementos que se les imponen en forma de datos sobre los que no pueden actuar para cambiarlos”¹¹.

¹¹BRICALL, Josep María. La Planificación económica. Barcelona: Salvat Editores S.A., 1973. p 45-46.

A razón de esta definición general de planificación económica, podemos dar paso a los aportes que hicieron diferentes autores sobre este concepto, claro está que cada uno de ellos lo ubicó dentro de la clasificación que a su consideración se acercaba más a su planteamiento.

A partir de estas concepciones, se empieza a analizar la planificación desde diferentes puntos de vista. Los más relevantes son:

La planificación económica como desarrollo y estabilidad económica

Adicional al concepto general de planificación económica de Josep María Bricall, Albert Waterston.¹² sustenta que

la planificación económica dentro de lo que él considera como desarrollo y estabilidad económica, es primordialmente anticíclica o tiende a propiciar el desarrollo. La planificación anticíclica está generalmente limitada a los países industrialmente avanzados, que cuentan con fuertes sectores privados y mercados bien desarrollados. El principal objetivo de la planificación anticíclica es lograr, dentro de la estructura económica y social existente y de los límites prescritos por la necesidad de conservar la estabilidad económica, un nivel de demanda efectiva que permita la máxima utilización de las reservas de capital, la mano de obra y otros recursos. Las políticas y las medidas adoptadas para alcanzar los objetivos y las metas del plan actúan en gran parte por conducto del mercado y la demanda es controlada principalmente con medidas monetarias y fiscales.

Cabe resaltar que la planificación económica compila una serie de recursos y necesidades, con el objetivo de determinar las metas y contribuir al desarrollo económico y mejoramiento social, bien sea de un país, organización o una fracción de la sociedad. Es precisamente desde este punto de la creación y desarrollo de la planificación económica, que las organizaciones (ente económico), toman fuerza para mejorar sus procesos productivos, alcanzar sus metas propuestas y controlar el manejo de los recursos dentro y fuera de la empresa.

¹²WATERSTON, Albert. Planificación del Desarrollo. México: Fondo de Cultura Económica, 1969. p 23.

Desde este punto, y de acuerdo con Aguirre¹³

es posible analizar los dos tipos o sistemas de planificación más admitidos para el alcance de las metas propuestas por un organismo: Planificación Imperativa y Planificación Indicativa.

En primer lugar, la planificación imperativa señala que las decisiones que toma el organismo central de la planificación, son obligatorias por ley para todos los funcionarios encargados de la producción, de los programas sociales y de la utilización del espacio. Lo que nos lleva a pensar que la elaboración de un plan, es una función gubernamental y una actividad que involucra a toda la comunidad. Mientras que en la planificación indicativa (normativa), se sugiere o indica pero no se obliga a los funcionarios; esto aplica para el sector privado, porque en el sector público se da es una planificación imperativa. La planificación indicativa aparece como un indicador que sugiere cuáles son los objetivos deseables que contribuyan al desarrollo económico.

La planificación económica como actividad económica y productiva

Después del nacimiento e implementación de la planificación económica dentro de las organizaciones, esta es redefinida por algunos autores como una actividad económica y productiva. Por lo tanto, es en esta etapa que se determinan los recursos y factores que se deben tener en cuenta para lograr la maximización de las metas y objetivos esperados.

Desde esta perspectiva Carl Landauer¹⁴ establece que

la planificación puede definirse como la guía de las actividades económicas por un organismo de la comunidad, valiéndose de un proyecto que describe, en términos cualitativos y cuantitativos, los procesos de producción que deben llevarse a cabo durante un periodo determinado del futuro. Para alcanzar el propósito principal de la planificación, los procesos deben ser elegidos y proyectados de tal modo que aseguren el empleo total de los recursos disponibles y eviten demandas contradictorias, haciendo posible un ritmo estable de progreso.

¹³ AGUIRRE, Francisco Javier. Elementos sobre el concepto de desarrollo. Conferencia: Medellín, Fundación Universitaria Luis Amigó, 6 de septiembre de 2007.

¹⁴ LANDAUER, Carl. Teoría de la planificación económica. México: Fondo de Cultura Económica. p 21.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

Esta definición de Carl Landauer nos lleva a pensar que la planificación busca asegurar (con base en los objetivos y metas planteadas) el empleo de los recursos disponibles de un ente económico, buscando la máxima utilización de estos y tratando de estabilizar el negocio, es decir, buscando el equilibrio entre el manejo de los recursos y el beneficio que arrojan los mismos.

En relación con el manejo de los recursos y el aprovechamiento de los mismos, Ezequiel Ander-Egg entra a analizar dos tipos de planificación: la planificación global y la planificación sectorial. Comienza mencionando que en la “Planificación global se quiere indicar la planificación del conjunto de las actividades productivas del país, interrelacionándolas entre sí, como también de los aspectos sociales y espaciales; y sobre la Planificación sectorial dice que indica la planificación de algunas áreas o ramas particulares (por ejemplo, agricultura, industria, educación, vivienda, etc.), dentro de la cual se establece un orden de prioridades”¹⁵.

Hay que resaltar que estos dos tipos de planificación van enfocados a los procesos y actividades productivas, una claro está en forma global y la otra en forma local.

Es evidente la relación que se plantea al analizar la planificación económica como actividad económica y productiva; en esta clasificación el factor que entra a formar parte específica en este proceso es el manejo de los recursos, y con ella prioriza el equilibrio de la entidad en la cual se va a desarrollar un plan.

La planificación económica como proceso y acción administrativa

Esta clasificación va dirigida hacia los procesos que se desarrollan dentro de las organizaciones, en este campo el Grupo de Estudios Prospectivos Sociedad, Economía y Ambiente establece que “la planificación es un proceso administrativo y como tal opera en las organizaciones”¹⁶. Una vez más se observa el gran apogeo de estos conceptos de planificación dentro de la organización, como base principal en el desarrollo de los objetivos y metas dentro de un plan.

Es de resaltar que Luis Barriga en una de sus definiciones tiende a destacar el propósito principal que cumple la planificación dentro de las organizaciones, en

¹⁵ ANDER-EGG, Ezequiel. Introducción a la planificación. España: El cid editor C.A. p 31.

¹⁶ GEPSEA. Op Cit.

donde se busca reducir la incertidumbre que se presenta en éstas y al mismo tiempo definiendo las consecuencias de una acción administrativa determinada. Busca además, elevar el éxito organizacional, enfocados siempre hacia la organización, dirección y control de los recursos internos y externos.

LA PLANIFICACIÓN SOCIAL

En este punto se empiezan a esclarecer algunos conceptos (planificación económica), pero de igual manera se da paso a nuevas acepciones que han nacido del desarrollo de los primeros. En gran parte se observa cómo la planificación, que dio sus primeros pasos en el Estado-Nación, pasa a formar parte primordial de las organizaciones y así se va sumergiendo en el campo de lo social y, por ende, entra a estudiar los cambios que se presentan en la sociedad y la forma en la cual los diferentes procesos de planificación afectan o benefician a la misma.

Álvarez García, citando a Cembranos, comenta que la planificación se entiende como “el sistema para hacer efectivas las decisiones tomadas, realizar el plan elegido y conseguir los objetivos formulados...” Además de este comentario Cembranos¹⁷ afirma que

la planificación social, implica una forma de graduar la utopía, a partir de una realidad analizada, acercar/determinar el futuro, diseñar un camino que pueda ser recorrido, establecer pasos precisos para alcanzar los objetivos propuestos, aprovechar las oportunidades, prever las dificultades, tener una visión global del contexto, mantener el equilibrio propio del ámbito desde el que se planifica la existencia de un proceso colectivo de avance, establecer mecanismos de implicación de los destinatarios, romper la resistencia al cambio y comprometerse con la ejecución.

Encontramos además cómo Sindo Froufe Quintas se acerca a esta corriente cuando dice: “la planificación, como actividad humana racional, pretende prever un futuro deseable, dándonos los medios propicios y oportunos para conseguirlo...Planificar es decidir por adelantado qué hacer, cómo y cuándo y quién ha de hacerlo...Es caminar hacia el futuro, partiendo de una realidad presente...”. En este mismo sentido J. Grao considera que el “proceso planificador va desde donde estamos hasta donde queremos ir”¹⁸.

¹⁷ CEMBRANO. Citado por: ALVAREZ, García. Planificación y desarrollo de proyectos sociales y educativos. México: Limusa Grupo Noriega Editores, 1995. p 29-30.

¹⁸ QUINTAS, Froufe Sindo. Citado por: ALVAREZ, García. *Ibíd.*

Por lo que al mundo de la empresa se refiere, Elmer Burach advierte que “el objetivo de la planificación integrada y proactiva es asegurar que la organización esté creando continuamente su propio futuro, aquel en el que la organización utiliza de la mejor manera sus recursos, sus capacidades y sus oportunidades de mercado”¹⁹.

La planificación mirada desde el ámbito de lo social, busca dar solución a los problemas humanos que se presentan dentro de las organizaciones, analizando sus causas y la mejor manera de solucionarlos con el fin de que la organización o sector marche bien y que sus recursos humanos laboren en las mejores condiciones posibles.

La planificación social como acción humana y social

Mirando la planificación social como una acción humana y social, encontramos que es alrededor del hombre que se vienen desarrollando estos procesos de planificación, entonces, es a partir de éste que se debe fundamentar la planificación social con el objetivo de desarrollar planes que no afecten la integridad, costumbres y principios del hombre sino que, por el contrario, contribuyan al desarrollo intelectual y social del mismo. Todo proceso planificador supone felicidad, bien colectivo, sin embargo, vemos en el día a día que esto no es así, ya que dichos procesos son aplicados sin medir el impacto que tienen en la sociedad.

Para el caso concreto de la planificación entendida como una acción humana encontramos que Albert Waterston la describe como un “intento inteligentemente organizado para elegir las mejores alternativas disponibles tendientes a realizar metas específicas. Esto representa la aplicación racional del conocimiento al proceso de adoptar decisiones que sirvan de base a la acción humana... La idea central es establecer relaciones entre medios y fines con el propósito de obtener estos mediante el uso más eficiente de aquellos”²⁰.

Según lo planteado anteriormente la planificación como una acción humana tiende a realizar y alcanzar metas en pro del ser humano, que sirvan de base a la acción humana.

¹⁹ BURACH. Citado por Álvarez Op cit. p 29-30.

²⁰ WATERSTON, Albert. Op cit. p 18.

Entretanto Luis A. Avilés define la planificación social como “el uso de las teorías y métodos de la planificación para mejorar los indicadores tomando en cuenta las diferentes escalas geográficas y los diferentes grupos sociales”²¹. En esta definición que nos da Avilés, se observa cómo se parte de una definición general de planificación social pero enfocada hacia los grupos sociales, es decir, él trata de esclarecer que los métodos o herramientas que se utilicen para llevar a cabo un plan deben estar basadas en los procesos sociales que se desarrollan en una comunidad.

Analizando la planificación social desde el punto de vista de la acción social, encontramos un autor que se acerca mucho a este concepto y que además, plantea unas dimensiones que, según él, se pueden individualizar. Marco Marchioni establece que la planificación “es al mismo tiempo una finalidad de la acción social, una necesidad implícita en ella, un método y un instrumento de trabajo”²².

En cuanto a la finalidad de la planificación Marchioni dice que “es evidente que hoy tenemos que llegar a un uso armónico y racional de los recursos en función de los objetivos que se quieren perseguir y en función de las prioridades que se asumen. Por tanto, todo esto no puede realizarse sin la planificación”²³. Y sobre los recursos que deben disponer para la planificación dice “que la planificación sea una necesidad depende del hecho de que los recursos no son inagotables y, al contrario, son más bien escasos. No podemos desperdiciar recursos, no podemos no saber exactamente para qué se utilizan estos recursos, etcétera”²⁴. Y acercándose más a una precisión del concepto, indicará que “la planificación es un método y un instrumento de trabajo absolutamente necesario cuando se supere la visión de una intervención sectorial sin contactos y relaciones con otras intervenciones, etcétera”²⁵.

También desde Marchioni podemos individualizar distintas dimensiones, interrelacionadas entre ellas:

²¹ AVILÉS, Luis A. [Artículo en Internet] <http://academic.uprm.edu/laviles/id191.htm> [Consulta: 17 Marzo de 2007].

²² MARCHIONI, Marco. Op cit. p122-123

²³ *Ibidem*.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

- La dimensión temporal, creemos que sea el año, el arco, el tiempo más adecuado a la planificación a medio término, para verificar los planteamientos, para los resultados y para volver a planificar la acción futura. El motivo del año, como decíamos hablando de la documentación que es parte integrante de la planificación, es que trabajemos muy a menudo con recursos y programas públicos y todo ente público.
- La dimensión general de la planificación, indica las finalidades generales y globales de la intervención.
- La dimensión sectorial indica la articulación en programas por sectores y por áreas de intervención sin los cuales la planificación quedaría algo muerta y en general sin raíces entre la realidad concreta de cada situación.

En síntesis para Marchioni²⁶.

hay que decir que aquí tampoco funcionan modelos rígidos y estáticos de planificación. El tema es que la planificación no es otra cosa que una hipótesis de trabajo: una hipótesis que indique objetivos, finalidades, medios, caminos, etc., todo lo necesario para formular las hipótesis. Una hipótesis se plantea científicamente y científicamente se evalúa. En base a los resultados de esta evaluación, del importe con la realidad que es mudable y se modifica también gracias a la intervención, la hipótesis irá variando y la planificación se irá adaptando a las nuevas exigencias. Fuera de esta visión dinámica y dialéctica la planificación se convierte en un hecho burocrático o tecnocrático. La dimensión espacial e institucional de la planificación no puede ser otra que la comunidad de intervención y como hemos identificado esta dimensión en el municipio / ayuntamiento (solo, descentralizado o mancomunado) no hay ninguna duda de que la dimensión de la planificación es el plan municipal de la acción social.

Después de analizar estas diferentes concepciones, queda claro que una de las finalidades de la planificación va dirigida a la acción humana y social, en la cual el hombre es su principal objeto de estudio.

La planificación social como un sistema social

Algo que sí queda claro en los procesos de planificación y elaboración de planes, es que no se pueden desarrollar sin tener en cuenta al ser humano como miembro de la sociedad y de las organizaciones, ya que al fin y al cabo es alrededor de éste que se buscan alcanzar metas, maximizar ganancia y controlar recursos.

²⁶ MARCHIONI, Marco. Op cit.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

Luis A. Avilés²⁷ sustenta que

la planificación social es el uso de las teorías y métodos de la planificación para alterar con un fin específico algún elemento del sistema social. Es importante destacar que los objetivos de la planificación, así como la capacidad de llevar a cabo dicha planificación, son a su vez delimitados por el sistema social. Por ejemplo, la posición en la estructura social del planificador (y de quienes controlan las agencias de planificación) limitan los propios objetivos de la planificación.

Es de resaltar que el sistema social es el que delimita el desarrollo de los objetivos y metas con miras futuras, ya que es el encargado del análisis y viabilidad de dichos objetivos buscando así el efectivo logro de éstos sin afectar los procesos sociales que se desarrollan día a día.

La planificación social, es la encargada de establecer los parámetros bajo los cuales se va realizar un plan y los aspectos humanos a tener en cuenta, para alcanzar un máximo beneficio dentro de cualquier organización o sector específico.

El hombre como centro de todo lo que lo rodea y como miembro de las organizaciones, tiene la facultad de determinar los objetivos económicos, políticos y sociales de su entidad, con el fin de alcanzar un alto nivel de éxito en el futuro y al mismo tiempo tiene la capacidad de detener los problemas que surjan dentro de ella en el menor tiempo posible y con las menores tasas de perjuicio social. A partir de allí, es que el hombre toma conciencia de su papel dentro de las organizaciones y dentro del proceso de planificación.

²⁷ AVILÉS, Luis A. [Artículo en Internet] <http://academic.uprm.edu/laviles/id191.htm> [Consulta: 17 Marzo de 2007].

III. LA PLANIFICACIÓN CONTABLE CON MIRAS A LA SOLUCIÓN DE PROBLEMAS DENTRO DE LA ESFERA DE LO SOCIAL

A la luz de lo planteado anteriormente, y de forma más reciente nace la planificación contable, que para nuestro caso pareciera ser una opción de solución a los problemas que han generado los procesos de planificación anterior en lo que se refiere a la sociedad. Es por eso que debemos partir de la definición de dicho concepto, ya que será la mejor manera de determinar si dentro de los fines que persigue la planificación contable, se encuentra el de contribuir al mejoramiento de la sociedad.

La planificación contable se define como “un conjunto coordinado de investigaciones, proposiciones y actuaciones que tienen por objeto mejorar la doctrina contable y la significación de los estados contables desde el punto de vista de su aplicación económica social tanto a nivel micro como a nivel macro.”²⁸

Vemos entonces, cómo la planificación contable deja de lado la preocupación por la optimización de la riqueza y por la elaboración de un sinnúmero de

²⁸ MUELLER, G.G. “Internacional Accounting. McMillan. New York, 1967. Citado por: LARA DORADO, Juan Abel. “Normalización y planificación contable”. Revista Innovar Universidad Nacional. Enero-Julio 1992. p 39.

planes en los cuales no se hacía partícipe a la sociedad, para empezar a retomar a ésta como un agente primordial en los procesos de planificación económica y social vinculándola y buscando un bienestar social para la misma.

Siguiendo nuestro recorrido por el concepto de planificación contable, encontramos cómo el C.P. Rafael Franco Ruiz, a partir de la regulación contable, trata de darle un enfoque y una explicación al surgimiento que ésta tiene en relación con la planificación. Por lo tanto, es pertinente analizar los enfoques que aparecen a la luz de la regulación contable, con el fin de esclarecer hacia dónde van dirigidos. Dentro de los enfoques de la regulación contable se encuentran: el sociológico, el político, el económico de propiedad y el económico de planeación. Según lo que nos plantea Rafael Franco Ruiz²⁹.

el *enfoque sociológico* establece que la regulación realizada en un país o región ha de tener como objeto una utilidad o beneficio para un sector social determinado; en el *enfoque político* debe entenderse la política como la acción de grupos por el ejercicio del poder cuyo máximo organismo de expresión es el estado, desde un análisis de la regulación puede clasificarse un enfoque mediante el cual la práctica contable se constituye en un instrumento de acción política para el mantenimiento o la conquista del poder; el *enfoque económico de propiedad*, plantea que en cualquier sociedad existe el concepto de propiedad que tiene regulaciones especialmente jurídicas y funciones eminentemente económicas; y el *enfoque económico de planeación* parte de la idea de que el desarrollo económico bien se le considere simple crecimiento (desarrollismo) o como crecimiento con bienestar social creciente (desarrollo integral) se soporta en la planeación

Teniendo en cuenta lo planteado en líneas anteriores y lo que nos propone el C.P. Rafael Franco Ruiz con sus enfoques, encontramos que si bien lo que buscamos con esta ponencia es que se incluya a la sociedad en los procesos de planificación contable que se lleven a cabo, el enfoque sociológico aunque busca la utilidad o beneficio para un sector social específico excluye a los demás actores de la sociedad en los procesos que se llevan a cabo dentro de ésta. Por lo tanto, dentro de este enfoque la sociedad no es importante, lo verdaderamente importante son los resultados materiales que surjan a partir de éste; el enfoque político sí que excluye a la sociedad de dichos procesos, ya que su única preocupación gira en torno a saber en manos de quién está el poder y la forma en la cual lo utiliza, por lo regular para conveniencia propia o para el de un grupo restringido de perso-

²⁹ FRANCO RUIZ, Rafael. Contabilidad Integral: Teoría y Normalización. Investigar Editores. Pereira, Risaralda 1998. p 53-55.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

nas; sin excepción y como su nombre lo indica, el enfoque económico de propiedad³⁰, solo tiene presente lo relacionado con los procesos económicos que se le presenten en su entorno y no mide el impacto social que dichos procesos tienen sobre la sociedad. Hasta el momento estos enfoques no van encaminados a la búsqueda del bienestar social, sin embargo, el último enfoque que nos plantea el C.P. Rafael Franco Ruiz, se acerca a nuestro propósito dentro de este trabajo, al plantear que el enfoque económico de planeación, si bien persigue la idea de desarrollo económico, no deja de lado su preocupación por el bienestar social, este enfoque trata de buscar el equilibrio entre los procesos económicos y los procesos sociales.

A partir de estos enfoques se comienza a dar respuesta a muchos de nuestros interrogantes, acerca del fin que persigue la planificación contable, llevándonos al punto de afirmar que los procesos de planificación contable, si bien están encaminados al mejoramiento de la doctrina contable y la significación de los estados contables desde su aplicación económica social, no desconocen del todo el hecho de que la sociedad esté inmersa en los procesos contables que se llevan a cabo y que es a partir de ésta que resurgen nuevos planes que si no nos equivocamos deberán contribuir al mejoramiento social.

Lo que sí es claro es que estos enfoques trabajados en conjunto, darán pie por un lado a la maximización de utilidades o beneficios y por el otro al mejoramiento del bienestar social, sin desconocer claro está que las organizaciones por naturaleza propia persiguen un fin común “utilidad o beneficio”, y esto no cambiara porque de este beneficio depende el funcionamiento de estas, pero lo que sí puede mejorar es la participación que tenga la sociedad en los procesos de planificación.

Cabe resaltar entonces que la planificación contable debe estar comprometida con el interés social, lo que indica que los procesos de planificación contable que se lleven a cabo deberán adecuarse al contexto de lo social y no la sociedad a dichos procesos. “La planificación plantea además, la necesidad de hacer partícipes a los diversos actores de la sociedad en un proceso de planificación que considere el largo plazo, pero que a la vez se muestre flexible y eficiente en la atención de las situaciones problemáticas del país que procuren bienestar y calidad de vida para los miembros de la comunidad”³¹.

³⁰ Este enfoque se encuentra más orientado a regular las relaciones capital-trabajo en el marco de la empresa de iniciativa privada.

³¹ QUIRÓS LIZARAZO, Elkin Horacio, y otros. La planificación contable y los procesos de desarrollo. Ponencia XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos. Medellín, 2007.

CONCLUSIONES

En sentido general, planificar no indica otra cosa que organizar los factores productivos a futuro para obtener resultados previamente definidos. Por lo tanto, la planificación puede considerarse como un intento de reducir la incertidumbre a través de la programación de las actividades, tomando en cuenta los posibles escenarios donde éstas se llevarán a cabo.

Podemos decir, retomando la ponencia antes reseñada, que... entonces, “la contabilidad es la principal herramienta para el control de la información puesto que esta podría diseñar y proponer herramientas contables que de una u otra forma ayuden a la gestión pública; los contadores públicos entonces pueden contribuir a la mejora de los sistemas de información para una adecuada toma de decisiones y así ayudar al mejoramiento de la información para el desarrollo social del país”³².

Teniendo en cuenta esto, la planificación se apoya en métodos y teorías que contribuyen al desarrollo de planes elaborados por un conjunto de personas, que buscan alcanzar metas a largo plazo que beneficien a sus organizaciones. Es claro que ya no solo se habla de planificación en el sector estatal sino también en el sector privado, y que este es un término que estará a la vanguardia de los procesos que se pretendan desarrollar, puesto que una planificación bien planteada garantizará el logro de los objetivos sociales y económicos de toda organización, o por el contrario llevará al fracaso de la misma. Se requiere entonces resignificar la idea de “lo público” y su relación con la planificación.

³² Ibid.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

Por lo tanto, el contador público no se puede mostrar indiferente a estos procesos de planificación, ya que el equilibrio de la planificación se dará cuando se alcancen objetivos de carácter material (aumento de la ganancia-lucro) y de carácter social (bienestar de la comunidad).

Cabe resaltar entonces, que la planificación no es estática, que por el contrario es dinámica y está orientada a analizar el impacto social de sus actividades en los diferentes entornos que se le presenten. No se puede olvidar entonces que a partir de la planificación contable se plantearán nuevos mecanismos que permitan la inclusión de la sociedad en los procesos de planificación.

Sin duda alguna, la labor que sigue para lograr la estabilidad entre lo material (ganancia-lucro) y el ámbito de lo social es larga pero no imposible. Solo queda tratar de plantear modelos que trabajen con base en los procesos sociales, y que sin duda alguna busquen el mejoramiento social y económico de un sector específico y de la nación en general. Es aquí donde comienza la tarea de los Contadores Públicos actuales, y de los que aún se están formando pues el solo hecho de crearles incertidumbre sobre los procesos de planificación contable que se están llevando a cabo es el punto de partida para generar cambio y a partir de allí, plantear nuevas propuestas acerca de la forma como son elaborados los planes y la forma en la que benefician a los diferentes actores de la sociedad.

La planificación contable se constituye en un campo abierto que, desde la perspectiva de la Plataforma de Lucha de la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública-FENECOP- y su aspecto político-económico debe convocar el trabajo de las bases estudiantiles contables en aras de contribuir a los procesos de planificación del desarrollo local, regional o nacional, pero fundamentalmente, a los procesos de control social.

RECOMENDACIONES.

- FENECOP como organización social debe buscar la vinculación con procesos de planificación del desarrollo económico-social de la nación, pero de forma inmediata debe procurarlo en el ámbito geográfico de las regiones. De esta manera también se está apostando a la construcción de un proyecto de nación.
- Fomentar en las diferentes facultades de contaduría pública la creación de líneas de investigación orientadas al estudio del desarrollo y de la planificación del desarrollo, buscando la articulación de la contabilidad no como mero instrumento de procesamiento y construcción de información sino fundamentalmente como racionalidad controladora vinculada con la tarea de preservar la riqueza nacional.

MECANISMOS DE ACCIÓN

Los grupos bases de la federación se comprometerán a liderar procesos para la conformación de veedurías ciudadanas en sus respectivas regiones, de tal manera que se realice un control social efectivo sobre los procesos de planificación del desarrollo regional; así no solo se estaría fortaleciendo la base gremial estudiantil sino también la vinculación directa de la organización estudiantil con distintos sectores de la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

AHUMADA, Jorge. Citado por: ÁLVAREZ, García. Planificación y desarrollo de proyectos sociales y educativos. México: Limusa Grupo Noriega Editores, 1995.

ÁLVAREZ, García. Planificación y desarrollo de proyectos sociales y educativos. México: Limusa Grupo Noriega Editores, 1995.

ANDER-EGG, Ezequiel. Introducción a la planificación. España: El cid editor C.A. p 31.

AVILÉS, Luis A. [Artículo en Internet] <http://academic.uprm.edu/laviles/id191.htm> [Consulta: 17 Marzo de 2007].

BARRIGA, Luis. La Planificación. [Artículo en Internet]. <http://www.geocities.com/luibar.geo/Planificaciónhtml#Introducción%20a%20la%20planificación> [Consulta: 15 Marzo de 2007].

BRICALL, Josep María. La Planificación económica. Barcelona: Salvat Editores S.A., 1973.

DALAND, Robert T. Planificación nacional, administración y política de desarrollo. El caso de Brasil. México: Roble, 1967.

FRANCO RUIZ, Rafael. Contabilidad integral: teoría y normalización. Tercera edición. Pereira: Investigar, 1998.

Planificación y sociedad: Elementos para una reflexión desde la contabilidad

FUNDACIÓN UNIVERSITARIA LUIS AMIGÓ - UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA. La planificación contable como herramienta para el fortalecimiento de los procesos de planificación económico-social, Convenio de Investigación. Medellín, marzo de 2007.

GEPSEA: Grupo de Estudios Prospectivos Sociedad Economía y Ambiente. La Planificación como Proceso. [Artículo en Internet] <http://personales.com/venezuela/merida/gepsea/plapro.htm> [Consulta: 17 Marzo de 2007].

LANDAUER, Carl. Teoría de la planificación económica. México: Fondo de Cultura Económica.

LARA DORADO, Juan Abel. “Normalización y planificación contable”. Revista Innovar Universidad Nacional. Enero-Julio 1992. 36 – 46p. ISSN: 0121-5051.

MARCHIONI, Marco. Planificación social y organización de la comunidad. Alternativas avanzadas a la crisis. 5ª edición. España: popular, noviembre de 1997.

PATÍÑO MONTOYA, Damián, SIERRA MONSALVE, Lady Johana. La planificación como base de la economía y la sociedad. Documento interno del Proyecto: La planificación contable como herramienta para el fortalecimiento de los procesos de planificación económico-social, Convenio de Investigación. Medellín, marzo de 2007.

QUIRÓS LIZARAZO, Elkin Horacio, y otros. La planificación contable y los procesos de desarrollo. Ponencia XVII Congreso Colombiano de Contadores Públicos. Medellín, 2007.

WATERSTON, Albert. Planificación del Desarrollo. México: Fondo de Cultura Económica, 1969.

GENERADORES DE VALOR

Por: Jairo Cardona Gómez*

*Administrador de Empresas y Especialista en Finanzas de la Universidad EAFIT. Profesor universitario de Análisis Financiero, Presupuestos y Valoración de Empresas, Universidad Autónoma Latinoamericana, Universidad de Medellín y Politécnico Jaime Isaza Cadavid. Consultor y Asesor Financiero.
Correo electrónico: jairocardona38@hotmail.com

GENERADORES DE VALOR

En concordancia con la dinámica impuesta a la economía mundial, y que los índices financieros manejados tradicionalmente, poseen limitaciones que no dan la posibilidad de realizar análisis apropiados, es necesario implementar otro tipo de indicadores que proporcionen mayores revelaciones acerca de la actuación gerencial y que permitan observar, de manera más clara, el desarrollo de las actividades empresariales y determinar, cómo los diversos factores involucrados, contribuyen al mejoramiento de la empresa y a la generación de valor que, en última instancia, es lo que realmente importa, ya que permite su permanencia y crecimiento y se constituye en un concepto fundamental en la administración financiera moderna.

A pesar de que, en la actualidad, los indicadores de liquidez, rentabilidad y endeudamiento, siguen ocupando un lugar privilegiado en el análisis de la situación financiera de una empresa, poseen serias limitaciones que vale la pena dilucidar.

Los indicadores tradicionales determinan lo que sucedió en el pasado. La información que de ellos se desprende, surge de estados financieros históricos. Esto no permite vislumbrar las potencialidades futuras de la empresa y, desde el punto de vista de la generación de flujos de caja, que es un aspecto de gran relevancia, ya que da una idea importante acerca de las posibilidades de crecimiento y generación de valor; adicionalmente, muchos de los análisis realizados, se basan en las utilidades que pueden ser manipuladas fácilmente, utilizando diferentes métodos de depreciación, valoración de inventarios, causación de gastos o confrontación de ingresos en diferentes períodos de tiempo, distorsionando la realidad del efectivo que se mueve en la empresa.

Otro aspecto, que es imprescindible analizar, cuando se hace alusión a las utilidades, es la inversión necesaria para obtenerla; en múltiples circunstancias, se logran mayores utilidades. Pero dada la alta inversión se deteriora la rentabilidad y en lugar de generar se destruye valor; siempre que se haga referencia a utilidades es necesario determinar la inversión realizada para alcanzarla.

Los indicadores son extractados de estados financieros de un período determinado. Solo analizan el corto plazo y no permiten apreciar el efecto de las decisiones en el largo plazo. Otra razón, que acentúa su poca confiabilidad, es la escasa relación de causalidad que tienen con los aspectos que analizan. Por ejemplo, en los indicadores de endeudamiento y especialmente en el cubrimiento de intereses, no hay alineación con lo que pretende calcular. Lo propio sucede con la rotación del activo corriente, e incluso, con la rentabilidad del activo. Los indicadores tradicionales no perciben requerimientos futuros de capital de trabajo y activos fijos, necesarios para desarrollar las actividades que permitan generar valor para los propietarios y todos los que tienen que ver con la empresa, como clientes, trabajadores, proveedores, gobierno y otros.

Las ideas expuestas, convalidan la necesidad de utilizar otro tipo de medidas que permitan apreciar, de manera más adecuada, el desarrollo de la empresa. Ellas son los generadores de valor, entre los cuales se destacan los siguientes:

EBITDA, Margen EBITDA, productividad de capital de trabajo, palanca de crecimiento, productividad del activo fijo, rentabilidad del activo neto y flujo de caja libre.

EBITDA

El EBITDA son las utilidades antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones. Es decir, las utilidades en efectivo, que tiene la empresa en un período y que permiten cubrir el pago de impuestos, las inversiones en capital de trabajo, reposición de activos fijos, pago del servicio a la deuda, inversiones estratégicas y reparto de utilidades. Se conoce como EBITDA pues corresponde a las siglas en inglés de Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization.

Da una idea del potencial del negocio para liberar efectivo. Mientras mayor sea el EBITDA más alto será el flujo de caja; es un indicador operativo y relaciona las ventas con los costos y gastos vivos, en la medida en que el efectivo, que generan las ventas, sea mayor que el efectivo que se compromete en costos y gastos desembolsables, la empresa tendrá mejores oportunidades, desde el punto

Generadores de valor

de vista de la generación de valor, pues la disponibilidad es lo que, en última instancia, permite cumplir con los compromisos adquiridos y específicamente el pago de impuestos, pago del servicio a la deuda, el reparto de utilidades y la realización de inversiones estratégicas

Adicionalmente, se pueden revelar grandes utilidades pero que han sido afectadas por conceptos no operativos o por el contrario, se muestran menores utilidades por el efecto de depreciaciones y amortizaciones, lo cual puede confundir al analista. Es por esto por lo que cuando, se quiere observar la empresa independiente de las cargas fijas, que fueron pactadas y que no dependen de la labor del administrador, sino de decisiones de alta gerencia y de la estrategia tributaria, el EBITDA se constituye en una herramienta importante, a partir de la cual se percibe el verdadero potencial de la empresa, para cumplir con todos los compromisos mencionados.

El margen EBITDA muestra, en términos de porcentaje, la capacidad de la empresa para generar efectivo, por cada peso de ventas. Lo ideal es lograr un alto margen, ya que esto muestra cómo los ingresos superan los desembolsos en efectivo. Por lo tanto, uno de los esfuerzos fundamentales de la administración es lograr el crecimiento de dicho margen. Esto, indudablemente, se reflejará en una mejora operacional del negocio y se incrementarán las posibilidades de permanencia, crecimiento y generación de valor.

Ingresos

- Costos en efectivo

= Utilidad bruta

- Gastos en efectivo

= EBITDA

- Depreciaciones y amortizaciones

= Utilidad operacional

El cálculo del EBITDA y el margen EBITDA se realiza de la siguiente manera:



$$\text{MARGEN EBITDA} = \frac{\text{EBITDA}}{\text{VENTAS}}$$

Estos indicadores son inductores de valor, pues en la medida en que la empresa libere más efectivo por cada peso de ventas, se tendrá mayor liquidez y mejores posibilidades, desde el punto de vista financiero, ya que los compromisos se cumplen con efectivo y no con utilidades.

La forma de calcular el EBITDA, expuesta anteriormente, es poco utilizada ya que, apenas, se está dando a conocer el concepto, y cuando se calcula el EBITDA, se parte de la utilidad operacional a la cual se le suman las depreciaciones y amortizaciones que sean pertinentes; también se parte de la utilidad neta y se le realizan los ajustes apropiados, sumando y restando diferentes partidas.

EBITDA es un generador operativo. Al analizar, detenidamente, su configuración, se percibe que solo tiene en cuenta el desarrollo del objeto social del negocio, en lo concerniente a ingresos por ventas y los desembolsos, que se realizan por costos y gastos, que se definieron anteriormente como costos vivos, sin calcular la inversión que se requiere en capital de trabajo y reposición de activos fijos; por esta razón, cuando se emprenda un análisis, para determinar la generación o destrucción de valor, se deben conjugar diversos indicadores que permitan apreciar el efecto combinado, tanto de inductores operativos como financieros y se llegue a mejores conclusiones.

Algunos indicadores, que apoyan este proceso, son la productividad del capital de trabajo, palanca de crecimiento y productividad del activo fijo; los cuales permiten realizar un análisis combinado y así, determinar el comportamiento del valor en la empresa, desde diferentes puntos de vista.

Antes de dar un vistazo a los indicadores mencionados, examinemos con un ejemplo, un tipo de análisis que se realiza a partir del EBITDA y margen EBITDA y que permite mejorar las conclusiones, acerca de la generación de valor en la empresa.

Aplicando el EBITDA y el margen EBITDA, analice la situación de la empresa ILUSIONES S. A. y determinar si genera o destruye valor.

CONCEPTOS	2006	2007
Ventas (millones)	459	544
Utilidad operativa	136	170
Depreciación	76,5	76,5

Generadores de valor

El incremento en las ventas de \$ 85, equivalente al 18,5%, se refleja en un aumento del 25% en la utilidad operativa. Esto sugiere una buena actuación gerencial pues existe apalancamiento operativo favorable ya que, ante un incremento en las ventas, se da un incremento más que proporcional en la utilidad operativa. Lo anterior, induciría a la gerencia de la empresa, entre otras cosas, a pensar en un mayor reparto de utilidades dada la adecuada gestión.

Si se analiza, a la luz del EBITDA, se puede llegar a conclusiones diferentes, veamos:

EBITDA = UTILIDAD OPERACIONAL + DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
--

$$\text{EBITDA 2006 } 136 + 76,5 = 212,5$$

$$\text{EBITDA 2007 } 170 + 76,5 = 246,5$$

Ante el incremento del 18,5%, en las ventas, se da un aumento del 16% en el EBITDA. Esto muestra, que desde el punto de vista operativo, no es tan buena la gestión que se está realizando, pues la empresa, cada vez, dispone de menor cantidad de efectivo; se llega a la conclusión anterior, desligando el efecto que, sobre las utilidades tiene la depreciación, que no obedece a una decisión gerencial sino, posiblemente, a una estrategia tributaria o a la forma como se deprecian los activos en la empresa de acuerdo con políticas, previamente establecidas.

Es por esta razón que cuando se quiere realizar un análisis de la operación de la empresa, se debe hacer a la luz del EBITDA y no de las utilidades operacionales.

Lo anterior se corrobora, si percibimos lo que sucede con el margen EBITDA.

$$\text{ME 2006} = \frac{212.5}{459} = 46.3\%$$

$$\text{ME 2007} = \frac{246.5}{544} = 45.3\%$$

El margen EBITDA disminuyó de un período a otro, acentuando todas las conclusiones extractadas, con el análisis anterior, en el cual, la idea fundamental es que la empresa está obteniendo menos efectivo por cada peso de ventas. Por lo tanto, la situación que se plasmó, con la utilidad operativa, podría conducir a decisiones erróneas y afectar negativamente la liquidez de la empresa.

Productividad del capital de trabajo

La productividad del capital de trabajo se refiere al aprovechamiento de la inversión realizada en capital de trabajo neto operativo con relación a las ventas alcanzadas. A mayores ventas, dada una inversión en capital de trabajo neto operativo, mejor es la productividad que proporciona este rubro.

Se puede decir que uno de los puntos álgidos en la empresa colombiana, es la inversión en capital de trabajo. En muchas circunstancias se comprometen demasiados recursos en inventarios o en cuentas por cobrar, bien sea por las características competitivas del sector en el que se opera o por ineficiencias administrativas. De este modo, se deteriora la rentabilidad de la empresa y se pone en peligro su posición de liquidez.

Para comprender a cabalidad, la productividad del capital de trabajo, es necesario entender correctamente el concepto de capital de trabajo neto operativo.

Desde el punto de vista contable, capital de trabajo es la diferencia entre activos corrientes y pasivos corrientes. Este concepto es válido en la estructuración del balance general y del estado de cambios en la posición financiera, mas no llena las expectativas, desde el punto de vista financiero. Aquí, lo que realmente importa es analizar el capital disponible para llevar a cabo operaciones de corto plazo; por lo tanto, el capital de trabajo es el activo corriente, pues las inversiones que se tienen en inventarios, cuentas por cobrar y efectivo, se utilizan plenamente en el desarrollo de la actividad; no se puede decir que solo se trabaja con la diferencia entre activo corriente y pasivo corriente, pues nadie va a dejar de utilizar alguna cantidad de sus activos.

Por ejemplo, se tiene un activo corriente de \$ 300 y un pasivo corriente de \$ 200. La empresa no utilizará solo \$ 100. Hace uso de todos sus recursos de corto plazo y atiende las acreencias, en la medida en que estas, lleguen a su vencimiento.

El capital de trabajo operativo (KTO), es igual a la suma de los inventarios y cuentas por cobrar, que son rubros operativos de corto plazo, se descuentan las inversiones temporales por no obedecer al desarrollo de la actividad operacional de la empresa y el efectivo, por ser una cifra casual. Se pretende que sea lo más baja posible, pues no se pueden dejar recursos ociosos que no generan rentabilidad. En resumen:

$$\text{KTO} = \text{INVENTARIOS} + \text{CUENTAS POR COBRAR}$$

Generadores de valor

Luego de analizar el concepto de KTO, traigamos a colación, otro aspecto relacionado con este ítem. Es lo concerniente a las cuentas por pagar a proveedores.

Si bien es cierto que la empresa debe invertir recursos, en inventarios y cuentas por cobrar, éstos se disminuyen en el monto en que los proveedores otorguen créditos. De este modo, se reducen los recursos comprometidos en el capital de trabajo. Por lo tanto, es más conveniente hablar de capital de trabajo neto operativo (KTNO), que revela, de una manera más realista lo que se está invirtiendo en el corto plazo para operar eficientemente. Su cálculo es el siguiente:

$$\text{KTNO} = \text{INVENTARIOS} + \text{CUENTAS POR COBRAR} - \text{C x P} \text{ PROVEEDORES}$$

Ya conocido el KTNO, se puede analizar el concepto planteado, anteriormente, acerca de la productividad del capital de trabajo (PKT), donde se insinuaba que es el aprovechamiento que se hace de la inversión en capital de trabajo neto operativo y se calcula de la siguiente manera:

$$\text{PKT} = \frac{\text{KTNO}}{\text{VENTAS}}$$

Es muy importante, para una empresa, que pretenda alcanzar alto rendimiento, tener la mayor productividad posible en su capital de trabajo. En muchas circunstancias, se invierte más de lo que se requiere.

Las políticas que se manejen en relación con este aspecto, deben ser muy bien diseñadas y corresponder a la dinámica del sector en el que se opera. En este sentido, las rotaciones de cuentas por cobrar e inventarios, son un apoyo importante, que permiten mejorar el manejo de estos conceptos, trascendentales, para alcanzar el crecimiento y la generación de valor en la empresa.

Recuerde que no es conveniente realizar más inversiones de las requeridas. Tienen incidencias negativas sobre la liquidez y la rentabilidad del negocio.

Palanca de crecimiento (PDC)

La palanca de crecimiento se refiere al análisis combinado de margen EBITDA (ME) y productividad del capital de trabajo (PKT). Esta razón financiera permite determinar qué tan atractivo resulta para una empresa su crecimiento, desde el punto de vista del valor agregado. La palanca de crecimiento, combina el margen

EBITDA con la productividad del capital de trabajo. De su resultado, se establece lo apropiado o no del crecimiento.

La relación que se da entre los dos elementos mencionados es la siguiente:

$$\text{PDC} = \frac{\text{ME}}{\text{PKT}}$$

La PDC es favorable, para la empresa, y el crecimiento genera valor, si el resultado obtenido es mayor que uno. Esto implica que, en la medida en que la empresa crece, libera más efectivo, mejora la liquidez y la posibilidad de cumplir con los compromisos de la empresa. Si la PDC es menor que uno, en lugar de liberar efectivo, se consume el de períodos anteriores y se configura un desbalance en el flujo de caja, lo cual impide que se cumpla, adecuadamente, con los compromisos de pago de impuestos, servicio a la deuda, reposición de activos fijos y reparto de utilidades.

Si la empresa, tiene un margen EBITDA (ME) mayor que la productividad del capital de trabajo (PKT), el desarrollo de sus actividades, generará valor; no se puede mirar, con mucha rigidez, lo esbozado anteriormente, pues se podría disminuir el ME y ejercer un efecto positivo sobre la PKT. Esto disminuye la inversión en los rubros corrientes. Es decir, que siempre se tenga en mente PDC mayor que uno, lo que implica monitorear, constantemente, estas dos variables que deben evolucionar de acuerdo con las condiciones del mercado y los efectos que el entorno pueda tener sobre la empresa en estudio.

Para aclarar todo lo relacionado con ME, PKT y PDC, veamos el siguiente ejemplo.

Margen EBITDA (ME)	20%
Productividad del capital de trabajo (PKT)	50%
Ventas año 1	830 millones
Incremento en ventas	25% (207.5 millones)
Ventas año 2	1.037,5 millones
Depreciación	50 millones
Intereses	20 millones
Reparto de utilidades	50%
Impuestos	38.5%

Generadores de valor

1. Efectivo necesario para alcanzar el crecimiento

Incremento en las ventas	207'500
x Margen EBITDA	0.20
= Efectivo generado	41'500

Incremento en las ventas	207'500
x PKT	0.50
= KTNO requerido	103'750

Caja neta para alcanzar el crecimiento:

$$103'750 - 41'500 = \$ 62'250 \text{ millones}$$

Llevar a cabo el programa de crecimiento propuesto, implica comprometer \$ 103'750 en KTNO, y solo producir \$ 41'500 de efectivo. Entonces, para sustentarlo, se requiere utilizar efectivo del período anterior. Esto, disminuye la liquidez de la empresa y la posibilidad de cumplir, adecuadamente, con los compromisos financieros, pues el crecimiento no financia, por sí mismo, los requerimientos de efectivo y por lo tanto, desde esta perspectiva, no es adecuado crecer ya que, en lugar de liberar efectivo, se está consumiendo el del período anterior lo que destruye el valor de la empresa.

2. Efectivo disponible, después del crecimiento

EBITDA año 1 (830'000 x 0.20)	166'000
- Caja necesaria para crecimiento	62'250
= Superávit de caja	103'750

O también:

EBITDA año 2 (1.037'500 x 0.20)	207'500
- KTNO requerido	103'750
= Superávit de caja	103'750

Como se mencionaba, el crecimiento no genera valor para la empresa. Por el contrario, lo destruye, pues se tiene que utilizar parte del efectivo de períodos anteriores, para financiarlo. De este modo, disminuye el efectivo disponible. En

el caso que no se tuviera dicho efectivo, la empresa tendría que recurrir al crédito institucional, lo que aumenta los intereses y por lo tanto, deteriora, todavía más su posición de liquidez y disminuye la rentabilidad.

Vale la pena pensar si, bajo estas circunstancias, es conveniente crecer y al hacerlo, cuál es la motivación para llevarlo a cabo. El efecto sobre el valor no lo justifica. Por el contrario, indica que se debe rechazar esta oportunidad de crecimiento para, de esta manera, conservar el valor que se tiene en el momento. No olvidemos que el crecimiento debe ser, con rentabilidad, y generando su propia liquidez.

3. Análisis con estados de resultados

	AÑO 1	AÑO 2
EBITDA	166'000	207'500
- Depreciación	50'000	50'000
= Utilidad operacional	116'000	157'500
- Intereses	20'000	20'000
= Utilidad antes de impuestos	96'000	137'500
- Impuestos	36'960	52'938
= Utilidad Neta	59'040	84'562

El incremento en la utilidad neta del 43.2% insinúa, al analista desprevenido, una gran situación y lleva a la gerencia a tomar decisiones de reparto de utilidades, que pueden deteriorar las posibilidades financieras de la empresa. Todo, por no considerar la necesidad adicional de KTNO que permita sustentar el crecimiento.

Observemos esta situación bajo una óptica diferente:

Utilidad Neta	84'562
+ Depreciación	50'000
- KTNO	103'750
= Disponible R. U.	30'812
- Reparto utilidades	42'281
= Déficit	(11'469)

Generadores de valor

Como se desprende del resultado anterior, si la empresa distribuye utilidades del 50%, se verá sometida a grandes riesgos de liquidez. Se tendrá un déficit de caja, lo que no permitirá cumplir con los abonos de capital, ni reponer activos fijos, cuando la situación lo exija.

Cuando se realiza el análisis, con los generadores de valor, se percibe la cantidad de recursos que se requiere en KTNO. Por lo tanto, el empresario tendrá la precaución de crear reservas que permitan el funcionamiento adecuado de la empresa, sin tener que incurrir en deudas y mostrando cuáles son las verdaderas posibilidades de reparto de utilidades, que se tienen y evitar problemas futuros por las ansias de disfrutar de utilidades, que deben ser comprometidas, en el capital de la empresa, para alcanzar los objetivos de permanencia y crecimiento que tiene en mente una empresa de alto desempeño.

4. ¿Qué sucedería con el KTNO, si el ME baja al 15% y se desea conservar la caja del año dos?

EBITDA año 2 (1.037'500 x 0.15%)	155'625
- KTNO	51'875
=Superávit de caja	103'750

Ante una baja del 5% en el margen EBITDA, la PKT debe pasar al 25%. Esto implica un gran esfuerzo de inversión, en inventarios o cuentas por cobrar. Por lo tanto, ante una perspectiva de disminución del margen EBITDA, la empresa tiene que mirar cuáles son sus posibilidades futuras, para conservar el efectivo y si, realmente es posible modificar la PKT.

5. Si la PKT sube al 55% ¿cuál sería la situación del EBITDA?

EBITDA año 2	217'875
-KTNO (207'500 X 0.55)	114'125
= Superávit de caja	103'750

$$PKT = \frac{KTNO}{Ventas incrementales} = \frac{51'875}{207'500} = 25\%$$

Al requerir más inversión, en capital de trabajo neto operativo, por cada peso de venta, como lo sugiere el numeral anterior, hay que mejorar el margen EBITDA para contrarrestar esa mayor inversión; aunque sería peor la situación, si se presenta el caso anterior. Bajo la perspectiva actual, el incremento del margen EBITDA sería solo de 1%, lo que se puede lograr más fácilmente. Para mejorar el EBITDA, hay que disminuir costos y gastos vivos o sea, aquellos que implican desembolsos de efectivo.

6. ¿Cómo mantener el efectivo generado en el año 1?

Manejar el KTNO:

EBITDA año 2	207'500
- KTNO requerido	41'500
= Superávit de caja año 1	166'000

$$PKT = \frac{41'500}{207'500} = 20\%$$

Si se pretende mantener el efectivo del año anterior, en lugar de una PKT del 50% ,se deberá tener una del 20%, y evitar la destrucción de valor.

Manejar el EBITDA:

EBITDA año 2	269'750
- KTNO requerido	103'750
= Superávit de caja	166'000

$$ME = \frac{269'750}{1.037'500} = 26\%$$

Si lo que se pretende analizar, es el efecto sobre el ME, conservando la situación del año uno, se observa que hay que lograr un crecimiento del 6% en dicho margen.

Productividad del activo fijo (PAF)

La productividad del activo fijo se refiere a la utilización adecuada del capital, invertido en propiedades, plantas y equipos; la eficiencia se observa, desde el punto de vista del logro de mayores ventas, con un determinado nivel de inversión

Generadores de valor

en activos fijos; es de gran importancia para la empresa no mantener capacidad ociosa que produce costos adicionales y deteriora la rentabilidad.

Uno de los aspectos importantes con relación a los activos fijos, es la implementación de estrategias, que minimicen esta inversión sin afectar las utilidades.

Existen diferentes posibilidades que ameritan análisis, como son el leasing, la maquila, outsourcing u otros modelos que permitan liberar recursos.

También es importante que, a través de programas adecuados de mantenimiento y conservación de activos fijos, se incremente su vida útil y se disminuyan las expectativas de inversión.

Su cálculo es el siguiente:

$$\text{PAF} = \frac{\text{VENTAS}}{\text{ACTIVOS FIJOS}}$$

Rentabilidad del activo neto

En el estudio de la situación financiera de una empresa, un elemento que marca la pauta es la rentabilidad. Si bien es cierto, que con los indicadores tradicionales se ha llevado a cabo este análisis, tiene ciertas falencias que no permite calcular, adecuadamente, un aspecto tan importante en la dinámica empresarial.

En esta sección y partiendo del conocimiento que se tiene acerca de la rentabilidad, se harán una serie de precisiones que permitirán llegar a mejores conclusiones.

En primera instancia, planteemos el cálculo tradicional:

$$\text{RENTABILIDAD DEL ACTIVO} = \frac{\text{UTILIDAD OPERACIONAL}}{\text{ACTIVOS OPERACIONALES}}$$

Con relación al cálculo anterior, se pueden exponer las siguientes apreciaciones: en cuanto a la utilidad operacional, un problema fundamental que presenta, es no considerar los impuestos que solo se reflejan en las utilidades netas sobrevalorando la rentabilidad. Al no hacer alusión a uno de los desembolsos importantes

que enfrenta la empresa y que, en gran medida se derivan del desarrollo de su actividad operacional, se muestran mayores utilidades.

Las explicaciones precedentes llevan a concluir que, en el cálculo de la rentabilidad, lo correcto es emplear la utilidad operativa, después de impuestos, que se calcula aplicando a la utilidad operacional la tasa impositiva. También se conoce como la NOPAT (Net Operating profits After Taxes) y su cálculo se realiza de la siguiente manera:

$$\text{UODI} = \text{UAI} (1 - T_x)$$

UODI: Utilidad operativa después de impuestos

UAI: Utilidad operativa o utilidad antes de intereses e impuestos

Tx: Tasa impositiva.

Otra alternativa, para calcular la UODI, es la siguiente:

Utilidad Neta
+ Gastos Financieros
+ Gastos no Operacionales
- Utilidad no Operacional
- Beneficios Tributarios
= UODI

En esta última forma de presentación se resta el beneficio tributario de los intereses; al relacionar los intereses, en el estado de resultados, se disminuye la utilidad. Por lo tanto, los impuestos obteniendo un beneficio tributario que disminuye el costo de la deuda; el cálculo de la UODI se hace independiente de la forma de financiación que elija la empresa. Es decir, solo se contempla el negocio, desde el punto de vista operativo; el efecto de una determinada forma de financiación, se abordará en un análisis posterior.

Por otro parte, en el denominador de la fracción, se toman los activos operacionales, en su totalidad, lo cual es un error que aumenta dicho rubro y subvalora la rentabilidad.

Los activos operacionales, son los que se utilizan en el desarrollo del objeto social. Es decir, los corrientes y fijos; hasta aquí, todo parece normal. Pero veamos cuáles son los puntos neurálgicos que presenta el activo así considerado.

Generadores de valor

En cuanto a los activos corrientes, se consideran las inversiones que realmente se realizan y que corresponden a KTNO, se excluyen los pasivos derivados de la financiación con proveedores, puesto que disminuyen la inversión corriente.

Los activos fijos deben considerarse a su valor comercial. El valor en libros, no representa la realidad de la inversión comprometida en este rubro. Por lo tanto, la estimación, que se haga de la rentabilidad, no va a ser un parámetro inadecuado si no se considera un valor cercano a la realidad.

El activo operacional será: KTNO + Activos fijos a su valor comercial.

A la luz de las explicaciones anteriores, la rentabilidad del activo se calcula de la siguiente manera:

$$\text{RAN} = \frac{\text{UODI}}{\text{AO}}$$

RAN: Rentabilidad del activo operacional o neto.

UODI: Utilidad operacional después de impuestos.

AO: Activo operacional.

De esta manera, se logra un cálculo más cercano a la realidad, de un concepto, de suma importancia, en las finanzas empresariales como es la rentabilidad del activo.

Volvamos ahora la mirada hacia la rentabilidad del patrimonio. Se decía que recoge el efecto combinado de la rentabilidad del activo operacional o sea la rentabilidad de los activos comprometidos en el negocio, independiente de la forma como se financien dichos activos y la contribución financiera, que proviene de la utilización de la deuda en el desarrollo del objeto social. Cuando se utiliza deuda, se aspira a que el rendimiento sea mayor que su costo y que se alcancen puntos adicionales, que configuran la contribución financiera, cuyo propósito es mejorar la rentabilidad del patrimonio o sea la rentabilidad de los socios de la empresa.

Como se dijo, en párrafos anteriores, la rentabilidad del patrimonio está compuesta por la rentabilidad del activo operacional y la contribución financiera.

R P = RENTABILIDAD DEL ACTIVO OPERACIONAL + CONTRIBUCIÓN FINANCIERA

La contribución financiera se calcula de la siguiente manera:

$$CF = (RENTABILIDAD\ DEL\ ACTIVO - COSTO\ DE\ LA\ DEUDA) \times \frac{DEUDA}{PATRIMONIO}$$

Ilustremos lo dicho, con un sencillo ejemplo:

UAII	350'000
Activo Operacional	750'000,
Tasa de Interés	23% Antes de impuestos
Pasivo	300'000
Tasa impositiva	33%

$$UODI = UAII (1 - Tx)$$

$$UODI = 350'000 (0.67) = \$234'500$$

$$RAN = \frac{UODI}{AO}$$

$$RAN = \frac{234'500}{750'000} = 31.27\%$$

UAII	350'000
Intereses	69'000
UAI	281'000
Impuestos	92'730
UTILIDAD NETA	188'270

$$\text{Patrimonio} = \text{Activos} - \text{pasivo} \quad 750'000 - 300'000 = \$ 450'000$$

$$\text{Rentabilidad del Patrimonio} = \frac{188'270}{450'00} = 41.84\%$$

Ahora, calculemos la rentabilidad del patrimonio, desde el punto de vista de la rentabilidad del activo operacional y de la contribución financiera.

$$\text{Costo de la deuda, después de impuestos} = \text{Costo antes de impuestos} (1 - Tx)$$

$$CDI = 0.23 (0.67) = 15.41\%$$

Generadores de valor

Cálculo de la contribución financiera (CF) = (RAN – CDI) D/P

$$CF = (0.3127 - 0.1541) 300/450 = 10.57\%$$

También se puede calcular de la siguiente manera:

$$\text{Rendimiento por encima de la deuda} \quad 31.27\% - 15.41\% = 15.86\%$$

$$\text{Contribución, en pesos, de la deuda} \quad 15.86\% \times 300'000 = \$ 47'580$$

$$\text{Contribución financiera} = \frac{47'580}{450'000} = 10.57\%$$

Rentabilidad del patrimonio (R P) = Rentabilidad del activo neto + Contribución financiera

$$R P = 31.27\% + 10.57\% = 41.84\%$$

Escudo fiscal

El escudo fiscal se refiere al beneficio tributario que se obtiene por el hecho de asumir pasivos, cuyo costo son los intereses que son deducibles, desde el punto de vista fiscal, abaratando el costo de la deuda y, por ende, el costo de capital ponderado de la empresa. Cuando se emprenda el estudio del costo de capital, se amplificará y explicará, adecuadamente, lo concerniente a este aspecto, tan importante para la generación de valor en la empresa.

Flujo de caja libre

Una herramienta importante, que permite concluir acerca del valor que genera o destruye una empresa, es la elaboración de flujos de caja en sus diferentes concepciones. Es decir, flujo de caja bruto y flujo de caja libre. A través de ellos, se pueden extraer conclusiones acerca de la posibilidad de la empresa, para cumplir con sus compromisos incluyendo la inversión en KTNO, en activos fijos (reposición o reemplazo), pago del servicio a la deuda, reparto de utilidades y la realización de inversiones estratégicas. Analicemos lo relacionado con el flujo de caja, su importancia y construcción.

El flujo de caja confronta los ingresos y egresos, de efectivo, en un período de tiempo. Su importancia radica en el hecho de mostrar la disponibilidad de efectivo, con que se cuenta para atender los diferentes compromisos financieros;

este es el momento para mostrar porqué los análisis deben concebirse, a partir de flujos de caja y no de utilidades contables.

Las utilidades, plasmadas en el estado de resultados, pueden conducir a decisiones equívocas. Éstas se originan en la contabilidad por causación, registrando ingresos y egresos independiente del movimiento de efectivo; adicionalmente, las utilidades se pueden manipular con la aplicación de prácticas contables, como diferentes métodos de valoración de inventarios y depreciación, valoración del good will, capitalización de gastos, no reflejando la realidad acerca de la disponibilidad de efectivo.

No en vano, algunos autores dicen: “La utilidad es una opinión y el efectivo, una realidad”

Con lo dicho hasta ahora, determinemos cómo se confeccionan los flujos de caja; que va a depender del propósito que se tenga. No es lo mismo construir un flujo de caja libre histórico, que un flujo de caja proyectado. Además en el proyectado, existen diferencias entre flujos de caja para valoración, evaluación de alternativas, estructura financiera o análisis de las posibilidades futuras de efectivo.

El flujo de caja libre histórico muestra cómo fue el movimiento de efectivo en un período determinado. Destaca los rubros que incidieron en el resultado. Se calcula de la siguiente manera:

INGRESOS
- COSTOS Y GASTOS
- DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= UAI
- INTERESES
= UAI
- IMPUESTOS
= UTILIDAD NETA
+ DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
+ INTERESES
= FLUJO DE CAJA BRUTO
- INVERSIÓN EN KTNO
- REPOSICIÓN DE ACTIVOS FIJOS
= FLUJO DE CAJA LIBRE

Generadores de valor

Para calcular el flujo de caja bruto, a la utilidad neta se le suman los intereses, depreciaciones y amortizaciones. En la obtención del flujo de caja libre, se le resta al flujo de caja bruto, la inversión en KTNO y la reposición de activos fijos; clarifiquemos estos aspectos.

Las depreciaciones y amortizaciones, se restan para establecer la utilidad antes de impuestos, pues son gastos que se relacionan en el estado de resultados, disminuyendo la utilidad gravable y el pago de impuestos; se suman, en la obtención del flujo de caja bruto, ya que no implican desembolsos de efectivo. Por lo tanto, implican efectivo disponible que se utiliza en la actividad operacional. Igual tratamiento se da a las provisiones para protección de activos, como inventarios o cuentas por cobrar.

Con relación a los intereses, o gastos financieros, se restan para llegar a la utilidad gravable. Esto por la misma razón del ítem anterior, o sea para lograr un beneficio tributario o escudo fiscal. Al restarlos de la utilidad operativa, la base gravable es menor y, por lo tanto, el pago de impuestos. Ahora bien, en la determinación del flujo de caja bruto, se suman, pues cuando se calcula el flujo de caja libre se quiere mostrar la disponibilidad para el pago del servicio a la deuda y el reparto de utilidades.

En la determinación del flujo de caja libre, se restan los requerimientos de KTNO, que son una inversión necesaria para operar adecuadamente; también se resta la reposición de activos fijos. Es decir, la inversión necesaria para continuar las operaciones, sin aumentar la capacidad instalada; como resultado, se obtiene el flujo de caja libre que permite atender el servicio a la deuda o sea, los intereses y abono al capital, establecer una política adecuada de reparto de utilidades y realizar inversiones estratégicas.

Cuando la idea es elaborar flujos de caja libre proyectados, en primer lugar, se define si es para evaluar alternativas de inversión, valorar, calcular EVA, determinar estructura financiera, posición de efectivo, establecimiento de una política de reparto de utilidades o reestructuración de deuda; ya que, dependiendo del propósito, se establece la estructura por emplear.

Cuando el propósito que se tiene en mente, es evaluar alternativas de inversión, calcular valor económico agregado (EVA) o valorar empresas, el flujo de caja libre proyectado, que se utiliza adquiere la siguiente estructura:

INGRESOS
- COSTOS DE VENTAS
= UTILIDAD BRUTA
- GASTOS OPERACIONALES
= UTILIDAD OPERACIONAL
- IMPUESTOS
= UODI
+ DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= FLUJO DE CAJA BRUTO
- INVERSIÓN EN KTNO
- INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS
= FLUJO DE CAJA LIBRE

En la determinación del flujo de caja libre, para evaluar alternativas, calcular EVA y valorar, no se considera el efecto que los gastos financieros tienen sobre los impuestos; en apariencia, se renuncia al beneficio tributario que se desprende de la utilización de la deuda. Esto no es así. Cuando se evalúa o valora, los flujos de caja se traen a valor presente y esto se hace con el costo de capital ponderado de la empresa en el que se contempla el costo de la deuda, después de impuestos. Por lo tanto, se está recogiendo el beneficio tributario, dentro del costo de capital, si se considera en la construcción del flujo de caja, se estaría considerando, doblemente, sobrevalorando un proyecto o el valor de la empresa.

Adicionalmente, se determina el valor de la empresa o de un proyecto, independiente de la forma en que se financie. Se toma el valor de los activos, sin determinar qué proporción se financia con recursos propios y qué proporción con pasivo. Es decir, se considera el aspecto operativo del negocio y la tasa de descuento es el costo de capital ponderado de la empresa (CCPP ó WACC).

También se analiza la rentabilidad de un proyecto, considerando el aporte realizado por los socios. Es decir, se evalúa la rentabilidad del inversionista, concepto que permite percibir el aprovechamiento, desde el punto de vista operativo y financiero; por lo tanto, se analiza la posibilidad de cumplir con terceros y definir el beneficio que obtienen los propietarios por utilizar el apalancamiento financiero.

Bajo esta perspectiva, los flujos de caja se descuentan o traen a valor presente con el costo de oportunidad del inversionista y adquiere la siguiente forma:

Generadores de valor

INGRESOS
- COSTOS DE VENTAS
= UTILIDAD BRUTA
- GASTOS OPERACIONALES
= UTILIDAD OPERACIONAL
- IMPUESTOS
= UODI
+ DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= FLUJO DE CAJA BRUTO
- INVERSIÓN EN KTNO
- INVERSIÓN TOTAL EN ACTIVOS FIJOS
= FLUJO DE CAJA LIBRE
- INTERESES
- ABONO A LA DEUDA
+ BENEFICIO TRIBUTARIO
= FLUJO DE CAJA DEL PROPIETARIO

Si el propósito del flujo de caja libre, es analizar la posición futura de caja, definir una política de reparto de utilidades o determinar estructura financiera, el esquema que se utiliza es el siguiente:

INGRESOS
- COSTOS Y GASTOS
- DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= UAI
- INTERESES
= UAI
- IMPUESTOS
= UTILIDAD NETA
+ DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
+ INTERESES
= FLUJO DE CAJA BRUTO
- INVERSIÓN EN KTNO
- INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS
= FLUJO DE CAJA LIBRE

Las diferencias, que se observan en la estructura anterior, con relación al flujo de caja histórico, es que se trata de cifras proyectadas y en el activo fijo toma la inversión total, ya que muestra el desembolso, necesario, en este rubro para funcionar en el futuro.

El flujo de caja libre, se constituye en una herramienta fundamental que permite determinar qué tan valiosa es una empresa. Cuando abordemos el tema del valor, se comprenderá la gran importancia del flujo de caja. En la actualidad, es una de las técnicas más aceptadas para valorar empresas, descontando los futuros flujos de caja, con el costo de capital ponderado de la empresa.

Es importante resaltar, que en el flujo de caja libre, se pueden hacer explícitos conceptos como EBITDA, generación interna de fondos (GIF) y el efectivo generado en las operaciones (EGO), que dan más puntos de análisis, revisten importancia y vale la pena tenerlos en consideración para analizar el estado de cambios en la posición financiera o las posibilidades que, operativamente, tiene la empresa y que se plasman en el estado de flujo de efectivo, reconocido en Colombia a partir del decreto 2649 de 1993 como un estado financiero básico de propósito general.

Veamos cómo se pueden incorporar los conceptos mencionados:

INGRESOS
- COSTOS Y GASTOS VIVOS
= EBITDA
- DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= UTILIDAD OPERACIONAL
- INTERESES
= UTILIDAD NETA
+ DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES
= GIF
+ INTERESES
= FLUJO DE CAJA BRUTO
- INVERSIÓN EN KTNO
= EGO
- REPOSICIÓN EN ACTIVOS FIJOS
= FLUJO DE CAJA LIBRE

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, Oriol. Valor Económico Agregado. Editorial Norma. Barcelona 1999. Primera Edición.

BERRIO GUZMÁN, Deysi y CASTRILLÓN CIFUENTES, Jaime. Costos para Gerenciar Organizaciones. Ediciones Uninorte, Barranquilla.

BLOCK, Stanley. Fundamentos de Gerencia Financiera. Mc Graw-Hill 2001. Novena Edición.

COPELAND, Tom, KOLLER, Tim, MURRIN, Jack. Valuation. Measuring and Managing de Value Companies, Jhon Wiley and Sons, 2000. Third Edition.

CUTHBERTSON, K. Quantitative Financial Economics: Stocks, Bonds and Foreign Exchange.
New York: John Wiley & Sons 1996.

GARCÍA, Oscar León. Administración Financiera Fundamentos y Aplicaciones. Prensa Moderna. Tercera Edición.

GARCÍA, Oscar León. Valoración de Empresas, Gerencia del Valor y EVA. Primera Edición. Digital Express.

Glenn P. Jenkins y Arnold C. Harberger, Cost-Benefit Analysis of Investment Decisions. Editorial, Harvard Institute for International Development. Manual 1999. Unicom Edition.

MOYER, Charles. Administración Financiera Contemporánea. Thomson Editores. 2000. Séptima Edición.

Pascale R. Decisiones Financieras. Ediciones Macchi. España 1998. Tercera Edición.

LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN EL DERECHO SANCIONATORIO TRIBUTARIO VISTA POR LA CORTE CONSTITUCIONAL

Por: Carlos Mario Restrepo Pineda*

*Contador Público de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNLA), Egresado Facultad de Derecho de la Universidad de Antioquia (U. de A.) y Tecnólogo en Sistemas de la Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia. Profesor universitario de Derecho Tributario, Derecho Procesal Tributario, Sistemas de Información, Teoría General de Sistemas y Auditoría. Correo electrónico: cmrp@hotmail.com

Palabras claves: derecho administrativo, derecho tributario, derecho penal, debido proceso, culpa, dolo, *ius puniendi*, derecho sancionatorio, sanción, potestad sancionatoria, responsabilidad objetiva, responsabilidad subjetiva.

Agradecimiento: Al especialista en Legislación Tributaria y funcionario del Consultorio Contable de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA) Doctor Alejandro Mejía Díaz, por sus invaluable y acertados comentarios.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción.

1. Qué se entiende por responsabilidad objetiva y responsabilidad subjetiva.
2. Posición de la corte constitucional con respecto a la responsabilidad objetiva en el derecho sancionatorio tributario.
3. Conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

Parece que el tema de la aplicación de la responsabilidad objetiva, en el derecho administrativo tributario sancionatorio, lo hubiera resuelto la constitución política de 1991 con el contenido del artículo 29, que, entre otros prohíbe la responsabilidad sin culpa. Dice en el mencionado artículo: "...Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable...", por lo tanto, la presunción de inocencia prevalecerá mientras no se declare la responsabilidad en fallo ejecutoriado. Es decir que en Colombia está prohibida o proscrita toda forma de responsabilidad objetiva. Las faltas sólo son sancionables, a título de dolo o culpa. Pero no es así, en el derecho administrativo y en el derecho tributario como rama especial del derecho administrativo. La Corte Constitucional considera que este principio, que debería aplicarse uniformemente a todas las ramas que conforman el sistema jurídico colombiano según lo establecido en el artículo 29 constitucional, no sea aplicado, en forma absoluta. Es decir, la interpretación que ha hecho la Corte Constitucional de la aplicación de este principio, permite aplicar la responsabilidad objetiva, en ciertos casos en el derecho tributario sancionatorio.

1. QUÉ SE ENTIENDE POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA Y RESPONSABILIDAD SUBJETIVA

1.1 EL CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD JURÍDICA

La responsabilidad jurídica de las personas se origina en sus actos, porque debiendo obrar, conforme al Derecho, no lo hacen.

La responsabilidad es la consecuencia jurídica de la violación de una ley, un contrato o un reglamento.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

En el derecho es responsable el imputable o inimputable, en forma activa, omisiva, dolosa o culposa, cuando lleva a término actos previstos, como ilícitos, lesionando o poniendo en peligro un bien jurídicamente tutelado.

1.2 EL CONCEPTO DE CULPA

La culpa en general, es un concepto que incluye la culpa culposa y la culpa dolosa. Esto obliga a diferenciar el hecho doloso como hecho ilícito y el hecho culposo como cuasidelito.

El dolo es la intención positiva de causar daño a alguien, y penalmente abarca el conocimiento de la ilicitud y la conciencia de antijuridicidad.

La culpa es la inobservancia del deber de cuidado. Es el error en la conducta que no hubiera cometido el hombre prudente y diligente, situado en las mismas circunstancias del agente que la cometió.

La culpa se presenta cuando se actúa con imprudencia¹, negligencia², impericia³ y cuando se viola el reglamento. Esto último, se presenta sólo o junto a cualquiera de las anteriores.

La culpa puede darse con representación o sin representación. La primera se presenta, cuando el sujeto activo de la conducta se representa o figura el resultado, pero confía en poder evitarlo, y la segunda se da, cuando no hay representación del resultado dañoso.

El daño con dolo es delito, porque se hace el daño a título de dolo. Es decir, con la intención de hacer daño. El daño con culpa es cuasidelito.

En el Derecho penal el delito puede ser doloso, culposo o preterintencional. En civil el cuasidelito es con culpa, porque si hay dolo pasa al campo del Derecho penal. Por lo tanto, el daño en un bien ajeno con dolo es un delito, si es con culpa es ilícito civil, es decir cuasidelito.

¹ Falta de prudencia, se actúa con ligereza y no se detiene a pensar.

² El sujeto cree poder evitarlo y no lo evita.

³ La persona que no sabe hacer algo, se pone a hacerlo y lo hace mal.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

1.3 CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD OBJETIVA Y SUBJETIVA

Jurídicamente, al hablar de responsabilidad, encontramos dos clases: la responsabilidad objetiva y la responsabilidad subjetiva.

La responsabilidad objetiva prescinde de la culpa. Surge por la causación material de un resultado lesivo, sin tener en cuenta la esfera volitiva del sujeto activo de la conducta. Se presenta cuando hay: una acción, un resultado dañoso y un nexo causal entre acción y resultado dañoso. Es decir, cuando el resultado es producto de la acción.

La responsabilidad subjetiva necesita del concepto de culpa. Sin culpa, no hay responsabilidad, y esta culpa puede ser la culpa culposa o la culpa dolosa.

1.4 LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA

En la responsabilidad objetiva se parte de la causación material de un resultado lesivo que es el daño, y no se examina la voluntad del sujeto activo de la conducta. Es decir, no se analiza la esfera volitiva del agente causante del daño. La responsabilidad objetiva presume responsable al agente causante del daño, por el solo hecho del daño, sin interesarle si se manejó bien o mal- La responsabilidad objetiva se desvirtúa excepcionando causa extraña como lo son el hecho de la víctima, el hecho de un tercero y la fuerza mayor o el caso fortuito. En el derecho tributario, sólo se puede excepcionar la fuerza mayor o el caso fortuito. Como ejemplo de responsabilidad objetiva, en materia civil, podríamos citar el ejercicio de actividades peligrosas, como sería la conducción de vehículos automotores consagrada en nuestra legislación civil.

1.5 LA RESPONSABILIDAD SUBJETIVA

La responsabilidad subjetiva exige, para poderle atribuir el resultado dañoso a un sujeto activo determinado, que se tenga en cuenta su esfera volitiva la cual está integrada por el ámbito cognoscitivo y por la capacidad de autorregulación de su conducta. Esto, al menos en principio, porque tratándose de imputables, tendríamos que aceptar ,simplemente, su culpabilidad natural. La responsabilidad subjetiva puede ser con culpa probada o con culpa presunta. Si la culpa se prueba es culpa probada. Si la ley o la jurisprudencia la dan por probada, es culpa presunta. En la culpa probada es la víctima quien tiene la carga de la prueba. En la culpa presunta, la carga de la prueba la tiene el demandado y para desvirtuar la culpa, debe probar que actuó con diligencia y cuidado. La responsabilidad subjetiva presenta los siguientes componentes: acción, resultado dañoso, nexo causal objetivo, entre acción y resultado dañoso, nexo causal subjetivo: que el resultado sea atribuible al autor a título de dolo, de culpa o preterintención.

2. POSICIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL CON RESPECTO A LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN EL DERECHO SANCIONATORIO TRIBUTARIO

2.1 ALCANCE DE LA FACULTAD DE LA QUE DISPONE EL LEGISLADOR PARA CONFIGURAR Y DESCRIBIR CONDUCTAS O SITUACIONES SANCIONABLES

La Corte Constitucional en la sentencia C-1717 de 2000, se ha pronunciado sobre el alcance de la facultad de la que dispone el legislador, en el ámbito del derecho administrativo sancionatorio para la configuración y descripción de conductas o situaciones sancionables de acuerdo con la Constitución política. De manera reiterada, la Corte Constitucional ha dicho:

«El legislador, en virtud de la autonomía y libertad de configuración que le reconoce la Constitución⁴ puede aplicar ciertas sanciones como resultado de la comisión de conductas prohibidas o el incumplimiento de exigencias contempladas en la ley»⁵.

⁴ Al respecto, se pueden consultar las sentencias: C-222 de 1995, C-108 de 2000, C-384 de 2000 y C-427 de 2000.

⁵ Sentencia C-1717 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

2.2 LA COMPETENCIA DEL LEGISLADOR, PARA CONFIGURAR SANCIONES ADMINISTRATIVAS SE ENCUENTRA LIMITADA POR LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO, INCLUIDAS LAS TRIBUTARIAS

La competencia del legislador, para configurar sanciones administrativas se encuentra limitada por las garantías del debido proceso. La Corte Constitucional lo ha manifestado en la sentencia C-160 de 1998 y lo ha reiterado en la sentencia C-616 de 2002 cuando dice:

«Los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.»⁶ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.3 LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN ES NECESARIA

En la sentencia C-214 de 1994 la Corte Constitucional manifiesta que la potestad sancionadora de la administración es necesaria para lograr los objetivos que la administración se ha trazado en el ejercicio de sus funciones, cuando dice:

«La fracción de poder estatal radicada en cabeza de la administración, se manifiesta a través de una gama de competencias o potestades específicas (de mando, ejecutiva o de gestión, reglamentaria, jurisdiccional y sancionadora), que le permiten a aquella cumplir con las finalidades que le son propias»⁷. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

En la sentencia C-827 de 2001 la Corte Constitucional se manifiesta acerca de la necesidad de la potestad sancionadora de la administración cuando dice:

«Se ha expresado, en forma reiterada, que i) la potestad sancionadora como potestad propia de la administración es necesaria para el adecuado cumpli-

⁶ Sentencia C-160 de 1998. M.P. Carmenza Isaza de Gómez y Sentencia C-616 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁷ Sentencia C-214 de 1994. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

miento de sus funciones y la realización de sus fines⁸, pues ii) permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia propende indudablemente a la realización de sus cometidos⁹ y iii) constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas¹⁰.»¹¹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.4 EN MATERIA TRIBUTARIA LA ACTIVIDAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN PERSIGUE LOGRAR UNOS FINES CONSTITUCIONALES ESPECÍFICOS

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte Constitucional manifiesta que en materia tributaria, la actividad sancionatoria de la administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos cuando dice:

«en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. [...] Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario»¹². (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

⁸ Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Sentencia C-214 de 1994. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

¹¹ Sentencia C-827 de 2001. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹² Sentencia C-506 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

2.5 LAS SANCIONES TRIBUTARIAS SON UNA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte Constitucional ha considerado que las sanciones tributarias son una actividad administrativa al decir:

«La imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es una actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional»¹³. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.6 EL DEBIDO PROCESO, REFERIDO A LA ACTIVIDAD SANCIONATORIA DEL ESTADO

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte Constitucional se refiere al debido proceso en la actividad sancionadora del Estado, expresando que:

«Comporta una serie de garantías como la publicidad y celeridad del procedimiento, el derecho de defensa y contradicción, el principio de legalidad del ilícito y de la pena, la garantía del juez competente, etc., que sólo tienen sentido referidas a la actividad sancionadora del Estado. Es decir son garantías aplicables al proceso de imposición de sanciones»¹⁴. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.7 EL LEGISLADOR ESTÁ AUTORIZADO PARA REGULAR LA MANERA COMO SE DEBEN CUMPLIR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

En la sentencia C-690 de 1996 la Corte Constitucional manifiesta que el legislador está autorizado para regular la manera como se deben cumplir las obligaciones tributarias. Determina las condiciones para el cumplimiento por los ciudadanos del deber de contribuir al financiamiento del Estado cuando dice:

«El legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una

¹³ Ibídem.

¹⁴ Ibídem.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

determinada obligación tributaria»¹⁵, en esta sentencia la Corte Constitucional dice que el legislador puede «consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios», que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord. 9º) pues es ‘lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho’¹⁶ «¹⁷. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.8 EL DEBIDO PROCESO EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Para la Corte Constitucional el debido proceso, en la actuación administrativa, implica un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo, que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado. Al respecto, dice la Corte Constitucional en la sentencia C-599 de 1992 y lo reitera en la sentencia C-010 de 2003:

“También existen razones que distinguen entre uno y otro ordenamiento, con base en los principios instrumentales de rango constitucional que permiten reconocer la existencia de ordenes jurídicos parciales, con sus propias reglas, que no se aplican por extensión a todo el sistema jurídico, como es el caso de los principios inspiradores y rectores de la normatividad sustantiva y procedimental del Derecho Penal. En este sentido, debe advertirse que lo que supone el artículo 29 de la Carta, en su primer inciso, no es que las reglas del debido proceso penal se apliquen a todas las actuaciones judiciales o administrativas o de carácter sancionatorio; en verdad, lo que se propone el Constituyente es que en todo caso de actuación administrativa exista un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo, que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado, y que asegure los derechos constitucionales, los intereses legítimos y los derechos de origen legal y convencional de todas las personas.”¹⁸ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

¹⁵ Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁶ Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁷ Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁸ Sentencia C-599 de 1992. M.P. Fabio Morón Díaz y Sentencia C-010 de 2003 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

2.9 EL DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO NO ES UN CONCEPTO ABSOLUTO

El debido proceso administrativo, no es un concepto absoluto. Pero cuando se trata de definir o derivar la responsabilidad de las personas que pueden ser sujetos de una sanción o pena, deben respetarse los principios y garantías de rango constitucional que enmarcan, en términos generales, el *ius puniendi* del Estado. Al respecto dice la Corte Constitucional en la sentencia C-599 de 1992 y lo reitera en la sentencia C-010 de 2003:

“A la luz de las regulaciones de la Carta, el debido proceso administrativo, no es un concepto absoluto y plenamente colmado por ella; por el contrario aquel presupone distinciones ordenadas por la propia Carta y por la ley, siempre que sean adecuadas a la naturaleza de la actuación de las autoridades públicas, que inclusive pueden llevar, como en varias materias se ha establecido, a la reserva temporal de la actuación, del acto o del documento que los contenga; empero, cuando se trata de definir o derivar la responsabilidad de las personas que pueden ser sujetos de una sanción o pena, si se requiere de la publicidad, de la contradicción, de la intervención del juez natural y de la aplicación de las formas propias de cada juicio, es decir, deben respetarse los principios y garantías de rango constitucional que enmarcan en términos generales el *ius puniendi* del Estado.”¹⁹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.10 EL DEBIDO PROCESO, EN MATERIA SANCIONATORIA ADMINISTRATIVA, NO TIENE EL MISMO ALCANCE QUE EN EL DERECHO PENAL

En cuanto al principio constitucional del debido proceso, en materia sancionatoria administrativa, la Corte Constitucional en la sentencia T-145 de 1993 ha resaltado que, el debido proceso no tiene el mismo alcance que en el derecho penal y reitera que:

«La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías — quedando a salvo su

¹⁹ Ibídem.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

núcleo esencial – en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido»²⁰. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

En esta misma sentencia la Corte Constitucional dice:

“El constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (C. N. Art. 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad, y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva-*nulla poena sine culpa* -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in idem y de la analogía en *malam partem*, entre otras”²¹. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.11 EN MATERIA DE SANCIONES EL *IUS PUNIENDI* DEL ESTADO ES UN GÉNERO Y EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, SON ESPECIES DE ESE GÉNERO

En materia de sanciones la Corte Constitucional²² acoge en la sentencia C-214, de 1994, la posición que tenía en ese momento la Corte Suprema de Justicia en cuanto a que el *ius puniendi* del Estado es un género que cubre varias especies. En entre estas, se encuentra el derecho penal y el derecho administrativo sancionador.

²⁰ Sentencia T-145 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²¹ *Ibidem*.

²² Sentencia C-214 de 1994. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

2.12 LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL SE APLICAN, CON CIERTOS MATICES, A LA ACTIVIDAD SANCIONADORA DEL ESTADO

En la sentencia C-690 de 1996 la Corte Constitucional dice que «los principios del derecho penal – como forma paradigmática de control de la potestad punitiva – se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado»²³, afirmando lo que ya había dicho en otras sentencias (sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995, C-244 de 1996, entre otras). (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Luego en la sentencia C-160 de 1998 dice:

“El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado.”²⁴ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.13 EN MATERIA DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS, SE HA ACEPTADO, DE MANERA EXCEPCIONAL, LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA

La jurisprudencia de la Corte Constitucional, en materia de sanciones administrativas, ha aceptado sólo de manera excepcional, atendiendo a las especificidades de cada caso, la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva. En principio, en la sentencia C-597 de 1996, la Corte Constitucional había expresado que: «conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos

²³ Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁴ Sentencia C-160 de 1998 M. P. (E) Carmenza Isaza de Gómez.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

por la Carta (CP arts. 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora»²⁵ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia), ya que el artículo 29 constitucional establece, con claridad, un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado, sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa y que toda persona se presume inocente, mientras no se le haya declarado jurídicamente culpable. No obstante, en la sentencia C-690 de 1996 dijo:

«Ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo, como es el régimen de cambios, en donde la Corporación ha considerado que dados los intereses en juego ‘se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad’ [...] Sin embargo, la posibilidad de la responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional, pues en reiterada jurisprudencia esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal –como forma paradigmática de control de la potestad punitiva– se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado²⁶. [...] Por todo lo anterior, la Corte considera que resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de *nulla poena sine culpa* como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado»²⁷. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.14 SE ADMITE, EXCEPCIONALMENTE, LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN ALGUNOS CAMPOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CUYA EXEQUIBILIDAD DEBE SER OBJETO DE ESTUDIO, POR PARTE DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN CADA CASO

En la sentencia C-616 de 1992 la Corte Constitucional admite, de manera excepcional, la responsabilidad objetiva en algunos campos del derecho administrativo sancionador. Ha dicho la Corte Constitucional que la responsabilidad ob-

²⁵ Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁶ Al respecto pueden consultarse las sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995, C-244 de 1996, entre otras.

²⁷ Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

jetiva, en algunos campos del derecho sancionador, debe ser objeto de estudio por parte de la Corte Constitucional en cada caso, cuando dice:

“La Corte ha admitido, de manera excepcional y en virtud de los derechos a la libertad y a la dignidad humana, la responsabilidad objetiva en algunos campos del derecho administrativo sancionador, cuya exequibilidad debe ser objeto de estudio por parte de esta Corporación en cada caso de acuerdo con las características propias de la norma que se juzga. Por ejemplo, en un fallo reciente se reiteró que ‘establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva [...] no desconoce ninguna norma constitucional’²⁸”²⁹. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Esta posición de la Corte Constitucional, es ratificada posteriormente por la sentencia C-010 de 2003 cuando dice:

“Posteriormente en sentencia C-616 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, se reiteró que “la Corte Constitucional en materia de sanciones administrativas ha aceptado solo de manera excepcional, atendiendo a las especificidades de cada caso, la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva”. En dicho pronunciamiento la Corte consideró que la exequibilidad de la responsabilidad objetiva en algunos campos del derecho sancionador debe ser objeto de estudio por parte de esta Corporación en cada caso de acuerdo con las características propias de la norma que se juzga, señalando que como la imposición de sanciones por responsabilidad objetiva es de carácter excepcional en el régimen constitucional colombiano por ello se encuentra sujeta a estos requisitos: (i) que carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama ‘rescisorias’, es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; (ii) que tengan un carácter meramente monetario; y (iii) que sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras). Fue así como bajo estos supuestos en la citada providencia la Corte consideró

²⁸ Sentencia C-599 de 1992. M.P. Fabio Morón Díaz, reiterada por la Sentencia C-506 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

²⁹ Sentencia C-616 de 1992. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

que la sanción de cierre de establecimiento consignada en la norma acusada no llenaba los requisitos anteriormente mencionados pues comprometía de manera específica el ejercicio del derecho al trabajo y de la libertad de empresa no sólo por parte del sancionado sino eventualmente de quienes laboran en el establecimiento o tienen relaciones comerciales legítimas con éste; igualmente no tenía un carácter meramente monetario, como sucede con las multas y la duración del cierre podía llegar a ser suficientemente prolongada como para que la sanción no fuera considerada de menor entidad.”³⁰ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.15 CULPABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

La Corte Constitucional ha aceptado la aplicación del principio de culpabilidad, en materia tributaria, cuando se ha incumplido con el deber de presentar personalmente la declaración de impuestos, y ha reconocido la excepcionalidad de la responsabilidad objetiva, en ciertos campos del derecho administrativo, como el régimen de cambios, y ha advertido que los principios del derecho penal se aplican con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado. Al respecto, ha dicho la Corte Constitucional en la sentencia C-690 y lo ratifica en la sentencia C-010 de 2003:

“A partir de la sentencia C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero, si bien se aceptó la aplicación del principio de culpabilidad en materia tributaria cuando se ha incumplido con el deber de presentar personalmente la declaración de impuestos, también se reconoció la excepcionalidad de la responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo como el régimen de cambios, reiterándose la doctrina contenida en la sentencia C-599 de 1992 y advirtiéndose que los principios del derecho penal se aplican con ciertos matices a todas las formas de actividad sancionadora del Estado”³¹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.16 TIPICIDAD EN LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

En la sentencia C-285 de junio 27 de 1996 la Corte Constitucional trata acerca de la tipicidad en las sanciones tributarias:

“En efecto, el principio en mención exige que el legislador y sólo él (incluido el legislador de excepción en las condiciones previstas en los artículos 213 y

³⁰ Sentencia C-010 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

³¹ Ibídem.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

214 de la Constitución y 144 de la ley 137 de 1994) determine las hipótesis de desviación punitiva, con referencias empíricas y fácticas exhaustivas, como garantía de la libertad e igualdad de los ciudadanos, en cuanto existe certeza sobre los presupuestos necesarios para la aplicación de una pena.

Como el tipo penal contenido en el artículo 665 del Estatuto Tributario no contiene la referencia temporal necesaria para efectos de determinar cuándo se configura el hecho típico, resultaría arbitrario y discrecional que el intérprete procediera a integrar la norma con otra u otras que regulan aspectos semejantes, en este caso de carácter administrativo, pues la elección de esas disposiciones puede ser diversa y, en consecuencia, no sólo se violarían los principios de separación de poderes y de legalidad, sino el derecho de libertad de los ciudadanos por la imposición de penas privativas de la libertad en eventos determinados ex post facto.”³² (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.17 LA INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA, EN MATERIA TRIBUTARIA, DEBE SER ANTIJURÍDICA PARA SER PUNIBLE

En la sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional ha dicho que la infracción administrativa, en materia tributaria, debe ser antijurídica para ser punible. Es decir, se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la norma. Es decir, se debe producir una lesión o daño al fisco cuando dice:

“No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción”³³. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

³² Sentencia C-285 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³³ Sentencia C-160 de 1998 M.P. (E) Carmenza Isaza de Gómez.

2.18 LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA, POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA, ES DE ACEPTACIÓN EXCEPCIONAL. ACEPTAR UNA RESPONSABILIDAD SIN CULPA, EN MATERIA TRIBUTARIA, ES DESPROPORCIONADO Y VULNERA PRINCIPIOS

La sanción administrativa, por responsabilidad objetiva, es de aceptación excepcional. La responsabilidad objetiva, en materia sancionadora, está proscripta. Aceptar una responsabilidad sin culpa, en materia tributaria, es desproporcionado y vulnera principios. Así lo ha establecido la Corte Constitucional en la sentencia C-616 de 2002:

“La jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de sanciones administrativas ha aceptado sólo de manera excepcional, atendiendo a las especificidades de cada caso, la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva. En principio, esta Corporación ha afirmado que «conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP arts. 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora»³⁴.

No obstante, «ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo, como es el régimen de cambios, en donde la Corporación ha considerado que dados los intereses en juego ‘se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad’ [...] Sin embargo, la posibilidad de la responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional, pues en reiterada jurisprudencia esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal –como forma paradigmática de control de la potestad punitiva – se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado³⁵. [...] Por todo lo anterior, la Corte considera que resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de nulla poena sine culpa como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado»³⁶”³⁷. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia)

³⁴ Sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³⁵ Al respecto, pueden consultarse las sentencias C-599 de 1992, C-506 de 2002, C-390 de 1993, C-259 de 1995, C-244 de 1996, entre otras.

³⁶ Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³⁷ Sentencia C-616 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

2.19 SE HAN DECLARADO EXEQUIBLES NORMAS QUE PREVÉN SANCIONES ADMINISTRATIVAS, POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA

La Corte Constitucional ha declarado exequibles normas en las que se prevén sanciones administrativas, por responsabilidad objetiva, como en la en la sentencia C-586 de 1995 sin hacer explícito el análisis sobre las fuentes subjetivas y objetivas de dicha responsabilidad³⁸.

También ha declarado la exequibilidad de normas que parecerían permitir la imposición de sanciones, por responsabilidad objetiva, sin que la Corte Constitucional haya negado dicho tipo de responsabilidad ni condicionado su aplicación a la previa determinación de culpabilidad del investigado. Como ejemplo, veamos: en la sentencia C-010 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero la Corte declaró la exequibilidad de una norma que se dispone que «si no fuere posible identificar al autor de los conceptos, declaraciones o comentarios emitidos en los programas informativos o periodísticos, o si el autor no puede responder por los perjuicios civiles y las multas impuestas, por la autoridad competente, la responsabilidad y sus efectos recaerán exclusivamente sobre el director del programa».

En la sentencia C-329 de 2000 M.P. Antonio Barrera Carbonell, la Corte declaró la exequibilidad del artículo 50 del Decreto 1900 de 1990, según el cual: «Cualquier red de telecomunicaciones que opere sin autorización previa será considerada como clandestina y el Ministerio de Comunicaciones y las autoridades militares y de policía procederán a suspenderla y a decomisar los equipos, sin perjuicio de las sanciones de orden administrativo o penal a que hubiere lugar, conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes». Se afirmó en esta sentencia que «es errónea la apreciación del demandante cuando considera que la norma cuestionada vulnera el principio mencionado y la presunción de inocencia y que consagra un tipo de responsabilidad objetiva, pues la norma, en esencia, lo que hace es considerar, como sujeto de la infracción, al titular de la concesión, permiso o autorización, cuando se compruebe dentro del debido proceso administrativo su participación, por acción u omisión, en la comisión de la respectiva infracción». No obstante, la sanción está en relación con la operación de cualquier red de telecomunicaciones sin autorización previa.

³⁸ En la Sentencia C-586 de 1995. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y José Gregorio Hernández Galindo.

2.20 SE HA HECHO UNA ACEPTACIÓN EXCEPCIONAL DE LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA, EN MATERIA SANCIONATORIA CAMBIARIA

Las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, siempre y cuando se garantice todas las garantías constitucionales. Al respecto, dice la Corte Constitucional en sentencia C-599 de 1992 la cual es reiterada en la sentencia C-010 de 2003:

“El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, como lo disponen en las partes acusadas los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991, no desconoce ninguna norma constitucional. Claro está que al sujeto de esta acción ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del derecho de defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscribe la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.”³⁹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

En sentencia C-506 de 2002 La Corte Constitucional ha hecho una aceptación excepcional de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria cambiaria y la ha ratificado en la sentencia C-010 de 2003. Al respecto ha dicho la Corte Constitucional:

“En sentencia C-506 de 2002, M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra, la Corte si bien toleró la disminución de la actividad probatoria de la administración encaminada a probar la culpa del sancionado que en materia de aplicación de sanciones tributarias y sin llegar a aceptar la responsabilidad objetiva, nuevamente reiteró la aceptación excepcional de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria cambiaria.”⁴⁰ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

³⁹ Sentencia C-599 M.P. Fabio Morón Díaz de 1992 y sentencia C-010 de 2003 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁴⁰ Sentencia C-010 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

2.21 LA CORTE HA ADMITIDO DIFERENTES GRADOS DE GARANTÍA DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO, INCLUIDO EL DERECHO TRIBUTARIO

La Corte Constitucional, en atención a la naturaleza y a la gravedad de la sanción que se ha analizado en cada caso y a las condiciones para su imposición, admite diferentes grados de garantía del derecho al debido proceso, en lo que respecta a las condiciones de imputación incluido el ámbito tributario. Cuando la sanción es monetaria, el legislador puede, entre otras.

“El legislador dispone de un margen de configuración de las sanciones administrativas, que es amplio debido a la gran diversidad de sectores de la administración y de las necesidades y particularidades en cada uno de ellos. En efecto, en atención a la naturaleza y a la gravedad de la sanción que se ha analizado en cada caso y a las condiciones para su imposición, la Corte Constitucional ha admitido diferentes grados de garantía del derecho al debido proceso en lo que respecta a las condiciones de imputación. Así, la Corte Constitucional ha puesto de presente que en el ámbito tributario, cuando la sanción es monetaria, el legislador puede, entre otras, (i) presumir que la persona sancionada es culpable por la comisión de la infracción por la que se le investiga y reglamentar las condiciones en las que se podrá presentar prueba en contrario (ii) prescribir que el requisito para la imposición de la sanción tributaria consiste en que la administración de impuestos cumpla con la carga probatoria inicial de demostrar que la conducta del investigado causó un daño, sin que sea necesario demostrar la culpa; (iii) presumir que el comportamiento del que cometió un error en su declaración tributaria que luego pretende corregir, fue negligente.”⁴¹. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

2.22 LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES, POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA, ES DE CARÁCTER EXCEPCIONAL Y SE ENCUENTRA SUJETA A ESTRUCTOS REQUISITOS PARA QUE SE AJUSTE A LA CONSTITUCIÓN

En la sentencia C-616 de 2002 la Corte Constitucional manifiesta que la imposición de sanciones, por responsabilidad objetiva, es de carácter excepcional en el régimen constitucional colombiano, y se encuentra sujeta a estrictos requisitos para que se ajuste a la constitución, cuando dice:

⁴¹ Sentencia C-616 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

“La imposición de sanciones por responsabilidad objetiva es de carácter excepcional en el régimen constitucional colombiano, tal como fue ya visto en este fallo, y se encuentra por ello sujeta a estrictos requisitos. En efecto, las sanciones por responsabilidad objetiva se ajustan a la Carta siempre y cuando (i) carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama ‘rescisorias’, es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; (ii) tengan un carácter meramente monetario; y (iii) sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras).”⁴² (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

⁴² *Ibíd.*

3. CONCLUSIONES

La Corte Constitucional se ha pronunciado sobre el alcance de la facultad de la que dispone el legislador, en el ámbito del derecho administrativo sancionatorio, para configurar y describir conductas o situaciones sancionables de acuerdo con la Constitución Política. Ha establecido además que la competencia del legislador para configurar sanciones administrativas se encuentra limitada por las garantías del debido proceso. También dice que el legislador está autorizado para regular la forma como se deben cumplir las obligaciones tributarias, determinando las condiciones para el cumplimiento por los ciudadanos del deber de contribuir al financiamiento del Estado. Igualmente, la Corte Constitucional ha establecido que la potestad sancionadora de la administración es necesaria para lograr los objetivos que la administración se ha trazado en el ejercicio de sus funciones, y que en materia tributaria, la actividad sancionatoria de la administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos, y considera que las sanciones tributarias son una actividad administrativa.

La Corte Constitucional se ha referido al principio constitucional del debido proceso, en la actividad sancionadora del Estado, y ha dicho que, en materia sancionatoria administrativa, no tiene el mismo alcance que en el derecho penal. En materia de sanciones la Corte Constitucional ha acogido la posición que el *ius punendi* del Estado es un género que cubre varias especies. Entre éstas, se encuentra el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, ha establecido que los principios del derecho penal se aplican, con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado, debido a que la responsabilidad objetiva, en materia sancionadora, está proscripta, y que aceptar una responsabilidad sin culpa, en materia tributaria, es desproporcionado y vulnera principios. Por lo tanto, en materia de sanciones administrativas ha aceptado sólo, de manera excepcional, la responsabilidad objetiva, atendiendo a las especificidades de cada

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

caso, y es reiterativa al decir que la sanción administrativa, por responsabilidad objetiva, es de aceptación excepcional.

Dice la Corte Constitucional que el debido proceso, en la actuación administrativa, implica un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo. Que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado. Dice que el debido proceso administrativo, no es un concepto absoluto. Pero cuando se trata de definir o derivar la responsabilidad de las personas que pueden ser sujetos de una sanción o pena, deben respetarse los principios y garantías de rango constitucional que enmarcan, en términos generales, el *ius puniendi* del Estado.

La Corte Constitucional, en principio estableció que está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva, en materia sancionadora. Luego, ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de responsabilidad objetiva, en ciertos campos del derecho administrativo, como el régimen de cambios, donde ha hecho una aceptación excepcional de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, debido a que la Corte Constitucional ha considerado que, dados los intereses en juego en el régimen de cambios, se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable. Sin embargo, la posibilidad de la responsabilidad objetiva, cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios, es absolutamente excepcional en el régimen constitucional colombiano, y se encuentra sujeta a estrictos requisitos para que se ajuste a la constitución, y sólo se admite, en algunos campos del derecho administrativo sancionador, y dice que la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria debe ser objeto de estudio, por parte de la Corte Constitucional en cada caso, y que en atención a la naturaleza y a la gravedad de la sanción, que se analiza en cada caso y a las condiciones para su imposición, se admiten diferentes grados de garantía del derecho al debido proceso, en lo que respecta a las condiciones de imputación incluido el ámbito tributario, cuando la sanción es monetaria. Dice la Corte Constitucional que las sanciones por responsabilidad objetiva se ajustan a la Carta siempre y cuando: primero, carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama ‘rescisorias’, es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; segundo, tengan un carácter meramente monetario; y tercero, sean de menor entidad en términos absolutos o en términos relativos.

BIBLIOGRAFÍA

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 3a. ed. Santa Fe de Bogotá: Legis Editores S.A., 2000. 366 P.

MARTÍNEZ RAVE, Gilberto y MARTÍNEZ TAMAYO, Carolina. Responsabilidad Civil Extracontractual. 11a. ed. Bogotá: Ed. Temis, 2003.

ROJAS GONZÁLEZ, Clara L. Derecho Sancionatorio Tributario Parte B En: Derecho Tributario. 2a. ed. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999. 995 P.

ROZO ROMERO, Juan Carlos y SPEYER WELLS, Paul Cahn. Derecho Sancionatorio Tributario Parte A - I En: Derecho Tributario. 2a. ed. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999. 995 P.

SPEYER WELLS, Paul Cahn. Derecho Sancionatorio Tributario Parte A - II En: Derecho Tributario. 2a. ed. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999. 995 P.

TAMAYO JARAMILLO, Javier. De la Responsabilidad Civil: Las presunciones de Responsabilidad y sus Medios de Defensa. Tomo 1 Vol. 2. Bogotá: Ed. Temis, 1989.

sentencias de la Corte Constitucional:

sentencia C-599 de 1992. M.P. Fabio Morón Díaz,

sentencia C-616 de 1992. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

sentencia C-390 de 1993. Magistrado Sustanciador Alejandro Martínez Caballero.

sentencia T-145 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

La responsabilidad objetiva en el Derecho Sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional

- sentencia C-214 de 1994. M.P. Antonio Barrera Carbonell.
sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
sentencia C-586 de 1995. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y José Gregorio Hernández Galindo.
sentencia C-259 de 1995. M. P. Hernando Herrera Vergara
sentencia C-244 de 1996. M. P. Carlos Gaviria Díaz
sentencia C-285 de 1996. M. P. Carlos Gaviria Díaz.
sentencia C-597 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.
sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.
sentencia C-160 de 1998. M. P. (E) Carmenza Isaza de Gómez.
sentencia C-054 de 1999. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.
sentencia C-108 de 2000. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.
sentencia C-384 de 2000. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.
sentencia C-427 de 2000. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.
sentencia C-010 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.
sentencia C-1717 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz.
sentencia C-827 de 2001. M.P. Álvaro Tafur Galvis.
sentencia C-616 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.
sentencia C-506 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.
sentencia C-329 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell.
sentencia C-616 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.
sentencia C-010 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernandez.

LA AUDITORÍA FORENSE, UN NUEVO CAMPO DE ACCIÓN PARA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE AL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

Por: **Luís Emilio Agudelo Ortiz***
Diego León Sánchez Posada**
y Rogelio Villada Carmona***

*Contador Público de la Universidad de Antioquia (UdeA) y Tecnólogo en Sistemas de la Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia. Correo electrónico: leagudelor@yahoo.es

**Contador Público de la Universidad de Antioquia (UdeA). Correo electrónico: diegole19@hotmail.com

***Contador Público de la Universidad de Antioquia (UdeA). Correo electrónico: villadac@economicas.edu.co

AUDITORÍA FORENSE, UN NUEVO CAMPO DE ACCIÓN PARA LA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE AL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO EN COLOMBIA.

El delito más temido por las empresas, en países desarrollado es el fraude, aún frente a otros crímenes como el terrorismo, el secuestro, el sabotaje y el hurto.

Colombia no escapa a dicho delito y es mucho el dinero público que se han tragado los delincuentes, especialmente los de "cuello blanco", bajo del amparo de la impunidad y la falta de decisión de la justicia, para ponerlos a buen recaudo.

Es deber de todo profesional contribuir, con su desempeño, al mejoramiento de la calidad de vida de sus coterráneos, en este sentido es que el contador público debe desfilas sus baterías, en la creación de nuevas herramientas que permitan ayudar a la justicia, frenar el mal de la corrupción y el desangre del erario. Estas conductas han venido sumiendo al país en una pobreza absoluta.

La auditoria forense, es un tema que se debe trabajar e investigar por los auditores en Colombia, debido a la necesidad que el país tiene de ello.

La auditoría forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores del crimen económico.

El título de contador acredita a su tenedor, como un experto en asuntos relacionados con la contabilidad. Por ende, su titular está capacitado para servir como perito, en los procesos ante la justicia ordinaria.

Palabras Claves

Apropiación de bienes públicos, auditoría forense, auditoría gubernamental, control interno, corrupción, fiscalización, sector público, prueba pericial, delito financiero.

AUDITORÍA FORENSE, UN NUEVO CAMPO DE ACCIÓN PARA LA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE AL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO EN COLOMBIA.

“...El delito más temido por las empresas en países desarrollado es el fraude, aún frente a otros crímenes como el terrorismo, el secuestro, el sabotaje y el hurto. Lejos de estar bajo control, este flagelo, al parecer, está adquiriendo fuerza, ayudado en gran parte, por una mayor complejidad en los negocios, la creciente globalización de los movimientos de fondos, las dificultades implícitas en el trato con diferentes culturas y un mayor uso de tecnologías como la Internet. Todo ello, ha llevado a una sensación de mayor riesgo entre los empresarios de los más diversos sectores y países. Las compañías no se están protegiendo, lo suficiente, contra el fraude o los defraudadores se le están adelantando a los controles, especialmente en las áreas de sistemas y de compras...”¹

Colombia presenta altos niveles de fraudes estatales y corporativos, robos y diferencias entre socios, enriquecimiento ilícito, lavado de dólares, pérdidas eco-

¹ Autor: MIGUEL ANTONIO CANO C. <http://www.criminalistica.net/forense/modules.php?name=News&file=categories&op=newindex&catid=58>

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

nómicas en los negocios y otros delitos, los cuales quedan impunes por la falta de pruebas en los procesos judiciales. En el país no existe un profesional idóneo, que sirva de apoyo a la actividad judicial, para combatir los anteriores delitos financieros y contables. Por lo tanto, se requiere de un profesional, con altas capacidades investigativas, integral y con conocimientos en diversas áreas de Auditoría y del derecho procesal.

La empresa privada evade impuestos en orden aproximado del 35% anual, según cifras del Ministerio de Hacienda². Esta es de las formas más graves de corrupción que tiene incidencia sobre la economía y el desarrollo sostenido. La corrupción, según cálculos no desmentidos, apunta al desvío de los recursos públicos en cuantía que puede estimarse en cerca del 10% de su valor total.

Según la Unidad Nacional Anticorrupción de la Fiscalía General, la participación de sectores de la empresa privada en la comisión de delitos contra la Administración Pública, es bastante elevada³ y detrás de ellos hay funcionarios públicos, que necesitan ser desenmascarados y puestos en prisión.

Para lo anterior, es indispensable saber que a las organizaciones del crimen no se les puede combatir, únicamente desde las esferas gubernamental, judicial y de control del Estado; debe contarse con el concurso de la sociedad, en la cual tiene un papel protagónico y de liderazgo los auditores forenses.

Es así como el perfil profesional que más reúne condiciones para actuar, como auditor forense, es el de Contador Público, ya que con todos sus atributos profesionales, será capaz de abrirse paso como investigador tomando nuevas herramientas para recolectar, examinar y evaluar información financiera y contable (extractos, créditos, inversiones, bases de datos), dentro de las organizaciones que presenten problemas de corrupción, en un esfuerzo para ayudar a establecer culpabilidad, motivos, medios, métodos y pérdidas resultantes de crímenes financieros y contables.

El concepto auditoría forense surgió como proyecto de trabajo de grado, a raíz de observar con gran tristeza, como el país a pesar de estar creciendo a una

² <http://www.minhacienda.gov.co>

³ Intervención del Fiscal General de la Nación, Luis Camilo Osorio Isaza, en el Foro "CORRESPONSABILIDAD DEL SECTOR PRIVADO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN", ORGANIZADO POR LA CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ Y EL COMITÉ COLOMBIANO DEL CONSEJO ECONÓMICO DE LA CUENCA DEL PACÍFICO, PBEC COLOMBIA.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

tasa por encima del 5 % en los últimos años, tiene un 60% de su población por debajo del nivel de pobreza y que uno de los factores determinantes que contribuyen a que se presente el anterior hecho, es sin duda, la corrupción existente, especialmente en las entidades públicas, las cuales desvían los recursos para sus propios bolsillos, amparados en la fragilidad de la justicia y en la impunidad reinante.

Lo anterior, unido al interés despertado en el proyecto de aula “Metodología de la Investigación”, donde se abordó el tema auditoría forense, confluyó en el interés del equipo de trabajo, para seleccionarlo como tema de investigación para el trabajo de grado.

Es nuestra obligación, como futuros profesionales, aportar a la sociedad nuevos conocimientos que contribuyan al mejoramiento de la calidad de vida de su población. De igual manera, supone que un trabajo de grado tiene su justificación, en la medida que contribuya ampliar el campo de acción de los profesionales contables, introduciendo este tema de la auditoría forense, el cual ha sido poco explorado y aplicado en el país.

En el marco del nuevo sistema penal acusatorio, puesto en marcha en Colombia a partir del 2005, se hace, aun más necesaria, la contribución del Contador público, para brindar evidencias a procesos afectados por la corrupción financiera, como en el caso de los fraudes corporativos.

Es así como la Corte Suprema de Justicia destaca la importancia de los medios probatorios. “En la natural imposibilidad de que el juez posea conocimientos universales y en cantidad y calidad adecuada sobre las múltiples materias, algunas de gran complejidad técnica, que se someten a su decisión jurisdiccional, el verdadero fundamento filosófico y jurídico es la institución de la prueba de peritos, el sentenciador alumbra sus decisiones y juicios en el examen y conceptos que personas técnicas realizan sobre determinadas cuestiones de hechos, que requieren la sistematización de conocimientos especiales para su comprensión y dominio. El perito es, pues, un auxiliar técnico del juez. Sus conclusiones o dictamen, de acuerdo con la naturaleza “sui géneris” de sus funciones.

Colombia es uno de los países de Latinoamérica donde se presenta mayor corrupción, según la publicación del artículo “*Lucha contra la corrupción*”, editado por el diario La República, del 26 de marzo del 2002. Este flagelo llega a cifras superiores de US \$ 2000 millones al año, suma equivalente al 80% del déficit fiscal del país; lo que impacta de manera negativa la economía nacional.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Si la cifra anterior sorprende, qué se puede decir de los niveles de impunidad que vive el país hoy, especialmente lo que tiene que ver con los delitos financieros y contables.

Son muchos los casos en que los jueces han tenido que abandonar investigaciones de delitos, como lavado de dólares, peculado, fraude y otros, por la ausencia de un profesional idóneo capaz de hallar las pruebas necesarias que le sirvan de apoyo a los jueces para dirimir, de manera clara, un proceso abierto de delitos contables y financieros.

Tanto la profesión contable, como el contador público, tienen más que una oportunidad, una responsabilidad con la nación, mediante la ampliación de su aspecto laboral y formativo en la adquisición de nuevos conocimientos que, sumado, a las destrezas que ya poseen, contribuyan de manera activa, al mejoramiento del país.

Es así como se justifica el estudio de la auditoría forense, ya que su implementación y desarrollo estaría contribuyendo a disminuir, a niveles tolerables, la impunidad en Colombia.

Se estaría ampliando, a la vez, el campo laboral de los profesionales contables, ya que si la auditoría forense es implementada, el contador tendría cada vez más una amplia gama de oportunidades, para desenvolverse y la profesión ganaría, a la vez, reconocimiento, por estar ayudando interdisciplinariamente, a la solución de problemas actuales y de gran relevancia en el aspecto económico del país.

Por lo anterior, surge la Auditoría Forense como una herramienta clave, para acabar con los flagelos antes mencionados. Es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos, tanto en lo público como en lo privado, facilitando la actuación de la justicia especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal y a la solución de discrepancias legales.

MARCO REFERECIAL

MARCO HISTÓRICO

A través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoría, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos. El significado de auditor fue “persona que oye”, y fue apropiado en la época durante la cual los registros de contabilidad gubernamental eran aprobados, solamente, después de la lectura pública

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Desde tiempos medievales, y durante la revolución Industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas, en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio, estaban actuando y presentado información de forma honesta.

Durante la Revolución Industrial a medida que el tamaño de las empresas aumentaba, sus propietarios empezaron a utilizar servicios de gerentes contratados. Con la separación de propiedad y gerencia, los propietarios ausentes acudieron a los auditores, para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes de 1900, la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes. Con frecuencia, incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas.

A mediados del siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraude y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban, razonablemente, la posición financiera y los resultados de las operaciones. A medida que las entidades corporativas se expandían, los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas y, en adición, tomaron conciencia de la efectividad del control interno.

La profesión reconoció que las auditorías, para descubrir fraudes, serían muy costosas. Por esto, el control interno fue reconocido como mejor técnica. A partir de la década de los 60s, en Estados Unidos, la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría.

Este desplazamiento, en la detección de fraude, fue el resultado de: un incremento del Congreso para asumir una mayor responsabilidad por los fraudes en gran escala, una diversidad de procesos judiciales exitosos, que reclamaban que los informes financieros fraudulentos habían quedado inapropiadamente sin detección, por parte de los auditores independientes y la convicción, por parte de los contadores públicos, de que debería esperarse de las auditorías la detección de fraude material.

En 1996 la Junta de Normas de Auditoría, emitió una guía para los auditores. Allí, requerían una evaluación explícita del riesgo de errores, en los estados financieros en todas las auditorías, debido al fraude. El uso de sistemas de computación, no ha alterado la responsabilidad del auditor en la detección de errores y fraude. El Congreso y los reguladores estaban convencidos de que la clave, para evitar problemas, era la reglamentación de leyes efectivas y las exigencias por parte de los auditores, en los cumplimientos de las provisiones de esas leyes y regulaciones.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Como consecuencia de diversos actos fraudulentos, las principales organizaciones de contabilidad patrocinaron la Comisión Nacional sobre Presentación de informes Financiero Fraudulentos. Muchas de las recomendaciones a los auditores fueron reglamentadas por la Junta de Normas y Auditoría. Una de la más importante fue sobre la efectividad del control interno y la demanda de la atestación de los auditores.

En estos tiempos de cambios, en el mundo, la sociedad y la empresa, la auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones, en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros. Dentro de esta evolución la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos encontramos la **Forense**, que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría gubernamental, debido al incremento de la corrupción en este sector. Esta auditoría puede ser utilizada tanto, en el sector público como en el privado.

Los distintos tipos de auditorías son importantes porque proveen confiabilidad en la información financiera lo que permite a las entidades la asignación de forma eficiente de los recursos, la contribución del auditor es proporcionar credibilidad a la información, para los accionistas, acreedores, clientes reguladores gubernamentales entre otros.

MARCO TEÓRICO

Remitiéndonos al Diccionario hispano universal, observamos que el término forense corresponde al latín forense, que significa público. Sin embargo, y complementando su significado, podemos remitirnos a su origen, forum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades Romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca, que un profesional idóneo, asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello, aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro, para nuestros tiempos, en la corte.

En términos de contabilidad, la contaduría forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico. Por lo tanto, existe la necesidad de

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

preparar personas, con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros.

Inicialmente, la auditoría forense se definió como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos, en el desarrollo de las funciones públicas, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental. En especial, ante delitos tales como enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc.

Sin embargo, la auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa. También el profesional forense, es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre:

- Crímenes fiscales
- Crimen corporativo y fraude.
- Lavado de dinero y terrorismo
- Discrepancias entre socios o accionistas.
- Siniestros asegurados.
- Disputas conyugales, divorcios y
- Pérdidas económicas en los negocios, entre otros

Campos de acción:

La auditoría forense se puede aplicar tanto en el sector público como privado. Para el caso de los profesionales, con perfil de contadores públicos, podemos destacar:

Apoyo procesal

Va desde la asesoría, la consultoría, la recaudación de pruebas o como testigo experto. Generalmente, el título de contador acredita, a su tenedor, como un experto en asuntos relacionados con la contabilidad. Sin embargo, en la mayor parte de los casos ventilados en un tribunal, el testimonio del contador se restringirá a aquella parte del trabajo de contabilidad que hubiere sido realizada por él, o bajo su directa supervisión y en su presencia. En ningún otro sector de la experiencia profesional, llega a ser tan significativa la independencia del contador, como cuando es llamado como testigo experto. Cualquier indicio de parcialidad, que deje adivinar su testimonio, desacreditará sus declaraciones y puede descalificarlo como testigo competente.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Contaduría investigativa

No solo en procesos en curso, sino en la etapa previa, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos, que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso

Investigaciones de crimen corporativo

Estas investigaciones se relacionan con fraude contable y corporativo, ante la presentación de información financiera, inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.

Disputas comerciales

En este campo, el auditor forense se puede desempeñar como investigador, para recaudar evidencia, destinada a probar o aclarar algunos hechos tales como:

- Reclamos por rompimiento de contratos.
- Disputas por compra y venta de compañías.
- Reclamos por determinación de utilidades.
- Reclamos por rompimiento de garantías.
- Disputas por contratos de construcción.
- Disputas por propiedad intelectual.
- Disputas por costos de proyectos reclamaciones de seguros.
- Reclamos por devolución de productos defectuosos.
- Reclamos por destrucción de propiedades.
- Reclamos por organizaciones y procesos complejos.
- Verificación de supuestos reclamos.
- Negligencia profesional.
- Cuantificación de pérdidas causadas por negligencia.
- Cubre todas las profesiones incluyendo: Contaduría, Medicina, Derecho Ingeniería.
- Evidencia de expertos en normas de auditoría y de contabilidad.
- Asesoría a demandantes y acusados valoración.

El auditor forense puede determinar la valoración de:

- Marcas.
- Propiedad intelectual.
- Valoraciones de acciones y negocios, en general, incluyendo las compañías de Internet.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Peritajes

La actuación como perito, dado su especial conocimiento y experiencia en términos contables, cubre no sólo los procesos ante la justicia ordinaria, sino los que se adelantan ante las autoridades tributarias.

Estos no son los únicos campos de acción de la auditoría forense. Cada día se descubren nuevos campos de trabajo donde los auditores forenses pueden desempeñarse. Pero también depende de la administración de las empresas determinar el costo/beneficio de realizar una auditoría forense. En Estados Unidos se está discutiendo, en este momento, si algunos de los arreglos extrajudiciales a que se han llegado (por ejemplo, uno de una firma de auditoría que pagó \$355 millones de dólares por no llegar al final de una auditoría forense) justifican la realización de esas auditorías, cuando la responsabilidad corresponde a la administración de las compañías.

La administración de la empresa tiene la responsabilidad de prevenir la ocurrencia de irregularidades que conlleven a desvirtuar la información financiera que se representa, finalmente, en forma de estados financieros. Esto conduce a instituir un ambiente de control, diseñado para identificar y erradicar, de manera efectiva, cualquier acto fraudulento que pueda suceder y que traiga, como consecuencia, la presentación de información financiera inexacta.

En tan solo 10 años la asociación de examinadores de fraude con sede en los Estados Unidos, pasó de 7.000 a 25.000 asociados y cerca de 11.700 son contadores o auditores

Estamos frente a un campo nuevo y del cual, los profesionales de contaduría, pueden apoyarse para convertirse en verdaderos custodios del bien social y una contra, frente al fraude, la corrupción y el terrorismo.

MARCO CONCEPTUAL

Apropiación de bienes públicos. Es todo aprovechamiento indebido de bienes o fondos, que pertenecen a una institución o a terceros y a los cuales se ha tenido acceso, gracias a las funciones que desempeña el individuo.

: Rama o especialidad de la contabilidad, que se encarga de la verificación, corrección de las informaciones financieras y evalúa la gestión administrativa.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Auditoría forense. Es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces, conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza. Especialmente, en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

Auditoría gubernamental. Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado, con posterioridad, a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera, el grado de cumplimiento de los objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos.

Control interno. Son los procedimientos que adopta una entidad para salvaguardar sus activos, asegurar la exactitud en los registros contables y cumplir con las normas y políticas de la institución.

Corrupción. Consiste en el mal uso de un cargo o función, con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dineros a los funcionarios del gobierno, para acelerar trámites de asuntos comerciales que correspondan a su jurisdicción, pagos de dinero para demorar u omitir trámites o investigaciones y el desfalco, entre otros.

Fiscalización. Función de control que ejercen ciertos órganos estatales sobre la actividad administrativa, de comprobar que los ingresos y gastos públicos se ajustan a lo descrito en los presupuestos del Estado.

Fraude. Engaño, inexactitud, consistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

Hallazgo. Es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera, de interés o utilidad, para los funcionarios del organismo.

Informe. Comunica a las autoridades pertinentes los resultados de la auditoría. Los requisitos para la preparación del informe son claridad y simplicidad, importancia del contenido, respaldo adecuado, razonabilidad, objetividad entre otros.

Sector público. Conjunto de instituciones, actividades y servicios en donde la administración pública y el Estado desarrollan un papel esencial. Incluye a las

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

entidades pertenecientes al gobierno central e instancias descentralizadas, así como a las empresas públicas financieras y no financieras.

Prueba pericial. Es el informe que rinde un perito (es decir, un experto o especialista) en algún arte, profesión o actividad, para dar a conocer sus puntos de vista o análisis que haya hecho sobre una cuestión que ha sido sometida a sus conocimientos, respecto al dominio de su materia.

Delito financiero. Situaciones infortunadas que lesionan a los ahorradores y a las propias entidades, dedicadas a la captación y movilización de dichos recursos. En ocasiones, como consecuencias de actividades irregulares de los banqueros, la legislación penal en materia financiera, ha sido cada vez más abundante en la mayoría de los países.

MARCO LEGAL

En Colombia no existe una normatividad específica que regule la aplicación de la auditoría forense. Pero sí existen, de manera fragmentada, algunas leyes que podrían servir de marco para su regulación. Es el caso de la ley 43 de 1990:⁴, que regula la profesión de contador público, Ley 222 de 1995, los códigos de procedimiento civil y de procedimiento penal, los cuales tienen en algunos de sus artículos, algunas normas aplicables al desempeño del auditor forense, como se expone a continuación.

ART. 1- Fe pública. Se refiere a la facultad que tiene el contador público para dar fe pública y la inhabilidad del contador subordinado, para dar fe pública sobre hechos que interesen a su empleador.

ART. 9- Papeles de trabajo. Establece la obligación de elaborar y mantener papeles de trabajo, que evidencien las labores realizadas para emitir juicio profesional. En las actuaciones, vinculadas con los procesos, los papeles de trabajo son tantos o más rigurosos que en las auditorías sobre estados financieros, máxime cuando la propia norma señala que pueden ser examinados por las entidades estatales y los funcionarios de la rama jurisdiccional. También puede ser muy útil, en la práctica, a falta de normas específicas para cada caso, el término de cinco años señalado en este artículo para la conservación de los papeles.

⁴ Revista internacional legis de contabilidad y auditoría. Horacio Ayala Vera. La contaduría forense. Pág. 49.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

ATR. 10- Presunción de legalidad. Señala que la atestación o firma de un contador público, en los actos propios de la profesión, hará presumir, salvo prueba en contrario, que el respectivo acto se ajusta a los requisitos legales lo cual, como se puede apreciar, resulta de especial relevancia en materia probatoria. Pero, además, el párrafo tiene especial trascendencia en este campo, por lo cual resulta oportuno transcribirlo: “Los contadores públicos, cuando otorguen fe pública, en materia contable, se asimilarán a funcionarios para efectos de las sanciones penales, por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes”.

ART. 13- Calidad de contador público. Este artículo define los casos para los cuales se requiere la calidad de contador público; su literal c) del numeral 1°, así como el artículo 38, son quizá los más específicos en cuanto se refiere a las actuaciones de los contadores en los procesos, por lo cual también resulta oportuno transcribirlos:

c) Para actuar, como perito, en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha.⁵

ART 38. El contador público es auxiliar de la justicia en los casos en que señale la ley, como perito expresamente designado para ello. También, en esta condición, el contador público cumplirá con su deber teniendo las más altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto, y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva

ART. 50 Inhabilidades. Se refiere a las inhabilidades de los contadores públicos, cuando los ligue, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otro tipo de circunstancias que pueda restarles independencia y objetividad en sus conceptos o actuaciones.

ART. 64 A 67 Reserva profesional. Finalmente, estos artículos gobiernan lo relacionado con la obligación que tiene el contador público de guardar la reserva

⁵ Junta Central de Contadores. Ley 43 de 1990. Republica de Colombia, Ministerio de Educación Nacional. Pág. 11.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

profesional de todo lo que llegue a su conocimiento, en virtud del ejercicio de su profesión, salvo las excepciones expresamente señaladas por la ley.

ART. 43, Ley 222 de 1995 Este artículo resulta de especial importancia en las actuaciones de los contadores públicos.

ART. 43 – Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados, con prisión de 1 a 6 años, quienes, a sabiendas: suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.

Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

Los códigos de procedimiento civil y de procedimiento penal, contienen disposiciones que, si bien son de carácter general, tienen que ver con las actuaciones de los contadores públicos para ejercer, como auditores forenses, en los procesos; los siguientes apartes son pertinentes:

Código de procedimiento Civil. Prueba pericial⁶

“ART. 233 Procedencia de la peritación. La peritación es procedente para verificar los hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos. (..)”.

ART. 235 Modificado D.E. 2282/89, art. 1º, núm. 108. Impedimentos y recusaciones. Los peritos están impedidos y son recusables por las mismas causales que los jueces. El perito en quien concurra alguna causal de impedimento, deberá manifestarla antes de su posesión y el juez procederá a remplazarlo (...)

Siempre que se declare probada la recusación, se sancionará al perito con una multa de dos a cinco salarios mínimos mensuales; en caso contrario, ésta se impondrá al recusante”.

ART. 236. Modificado D.E. 2282/89, art. 1º, núm. 109. Petición, decreto de la prueba y posesión de los peritos. Para la petición, el decreto de la prueba y la posesión de los peritos, se observarán las siguientes reglas:

⁶ Legis Editores, Bogotá: edición 2002.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

La parte que solicite un dictamen pericial determinará, concretamente, las cuestiones sobre las cuales debe versar. Sin que cesan admisibles puntos de derecho (...)

Los peritos, al posesionarse, deben expresar bajo juramento, que no se encuentran impedidos, prometerán desempeñar bien y fielmente los deberes de su cargo, y manifestarán que tienen los conocimientos necesarios para rendir el dictamen. El juez podrá disponer que la diligencia de posesión tenga lugar ante el comisionado”.

ART. 237. Práctica de la prueba. En la práctica de la peritación se procederá así: (...) El dictamen debe ser claro. Preciso y detallado. En él se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuados, lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de las conclusiones”.

“ART 238. Modificado D.E. 2282/89, art. 1º, núm. 110. Contradicción del dictamen. Para la contradicción de la pericia se procederá así (...)

Las partes podrán asesorarse de expertos, cuyos informes serán tenidos en cuenta por el juez, como alegaciones de ellas”.

Este numeral merece un comentario, porque está señalando el caso en que el contador público puede participar, en un proceso, en una calidad diferente a la de perito, como asesor de una de las partes, lo cual significa que no actúa como contador independiente sino como experto.

“ART. 149. - Modificado D.E. 2282/89, art. 1º, núm. 88. Declaración de impedimentos. Los magistrados, jueces y conjueces, en quienes concurra alguna causal de recusación, deberán declararse impedidos tan pronto como adviertan la existencia de ella, expresando los hechos en que se fundamentan.(...)

ART. 150 Modificado D.E. 2282/89, art. 1º, núm. 88. Causales de recusación. Son causales de recusación, las siguientes:

Tener el juez, su cónyuge, o alguno de sus parientes, dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil interés directo o indirecto en el proceso.

2. Haber conocido el proceso en instancia anterior, el juez, su cónyuge o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

3. Ser juez, cónyuge o pariente, de alguna de las partes, o de su representante o apoderado dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.

Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados, guardador de cualquiera de las partes.

Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario de sus negocios.

Existir pleito pendiente entre el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes, indicados en el numeral 3°, y cualquiera de las partes, su representante o apoderado.

Haber formulado alguna de las partes, su representante o apoderado, denuncia penal contra el juez, su cónyuge o pariente, en primer grado de consanguinidad, antes de iniciarse el proceso, o después, siempre que la denuncia se refiera a hechos ajenos al proceso o a la ejecución de la sentencia, y que el denunciado se halle vinculado a la investigación penal.

Haber formulado el juez, su cónyuge o pariente, en primer grado de consanguinidad, denuncia penal sobre una de las partes o su representante o apoderado, o estar aquellos legitimados, para intervenir como parte civil en el respectivo proceso penal.

Existir enemistad grave, por hechos ajenos al proceso, o a la ejecución de la sentencia, o amistad íntima entre el juez y alguna de las partes, su representante o apoderado.

Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes, en segundo grado de consanguinidad, primero de afinidad o primero civil, acreedor o deudor de alguna de las partes, su representante o apoderado, salvo cuando se trate de persona de derecho público, establecimiento de crédito o sociedad anónima.

Ser el juez, su cónyuge, o alguno de los parientes indicados en el numeral anterior, socio de alguna de las partes o su representante o apoderado en sociedad de personas.

Haber dado el juez consejo o concepto, fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en éste, como apoderado, agente del ministerio público, perito o testigo.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados en el numeral 1º heredero o legatario, de alguna de las partes, antes de la iniciación del proceso.

Tener el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes en segundo grado de consanguinidad o primero civil, pleito pendiente en que se controvierta la misma cuestión jurídica que él debe fallar”.

“ART. 249. - Procedencia. Cuando se requiera la práctica de pruebas técnico científicas o artísticas, el funcionario judicial decretará la prueba pericial, y designará peritos oficiales, quienes ni necesitarán nuevo juramento ni posesión para ejercer su actividad”.

ART. 250 Posesión de peritos no oficiales. El perito, designado por nombramiento especial, tomará posesión del cargo prestando juramento y explicará la experiencia que tiene para rendir su dictamen (...)

En los dos artículos anteriores, el código diferencia entre los peritos oficiales, al servicio de las agencias estatales, es de suponer a través de un vínculo laboral o contractual, que son peritos independientes”.

“ART. 251. Requisitos. En el desempeño de sus funciones, el perito debe examinar los elementos, materia de prueba, dentro del contexto de cada caso. Para el funcionario judicial y el investigador aportarán la información necesaria y oportuna...”

El perito deberá recolectar, asegurar, registrar y documentar la evidencia que resulte derivada de su actuación y dar informe de ello, al funcionario judicial.

El dictamen debe ser claro y preciso y en él se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuadas, lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de las conclusiones (...)

“ART. 253. Término para rendir el dictamen. El perito presentará su dictamen, por escrito o por el medio más eficaz, dentro del término que el funcionario judicial le señale, el cual puede ser prorrogado por una sola vez, a petición del mismo perito.

Si presentara el examen, dentro del término, se le remplazará y si no existiere justificación, se le sancionará.

La auditoría forense, un nuevo campo de acción para profesión contable frente al fenómeno de la corrupción en el sector público colombiano

Las disposiciones citadas son aquellas, de carácter general, aplicables para este trabajo. En la medida que avancemos en el estudio estaremos examinando la legislación existente, en relación con áreas específicas de la auditoría forense, donde la actuación de los contadores públicos es más frecuente, al menos en nuestro país, como son los procesos tributarios y los tribunales de arbitramento.

BIBLIOGRAFÍA

- BERNAL T., César A. Metodología de la Investigación para administración y economía. Pearson, 2000.
- LERMA D., Héctor. Metodología de la Investigación: propuesta, anteproyecto y proyecto. Ecoe ediciones, 2001.
- ICART ISERN, M. Teresa y otros. Elaboración y presentación de un proyecto de investigación y una tesina. Ediciones Universidad de Barcelona, 2000.
- MEDINA SUÁREZ, María Nuncia. La investigación aplicada a proyectos. Ediciones Antropos volumen 1. Bogotá 2007
- Decreto 2649 de 1993 y Decreto 2650 de 1993. Tomado de: Plan Único para Comerciantes, Legis, 2005.
- Junta Central de Contadores. Ley 43 de 1990. República de Colombia, Ministerio de Educación Nacional. Pág. 11
- RENÉ, M Castro V. y Miguel Antonio Cano. Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría #13. Bogotá. 2003.
- AYALA, Vela Horacio. La Contaduría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría #15. Bogotá. 2003.
- CANO, C. Miguel, Lugo C. Danilo. Auditoría Forense en la Investigación Criminal de Lavado de Dinero y Activos. Ecoe Ediciones. Bogotá. 2004.
- Rodríguez Castro, Braulio. Una aproximación a la auditoría forense, Cuadernos de contabilidad N. 17. Compilador Samuel Alberto Mantilla, 1era edición, Centro Editorial Javeriano. Bogotá, 2003 p. 233-269.
- AYALA Vela, Horacio. De la visera a la contaduría forense. El Contador Público Edición de Oro 1951-2001 N. 95. Instituto Nacional de Contadores Públicos, Bogotá, noviembre 2001 p. 199-200.

PÁGINAS WEBS CONSULTADAS:

<http://www.terra.es/personal/rebolsa/dicibolsa.htm>
<http://www.themis.umich.mx>
<http://www.minhacienda.gov.co>
<http://www.criminalistica.net/forense/modules.php?name=News&file=categories&op=newindex&catid=5>

LA RESPONSABILIDAD (ACCOUNTABILITY) DEL REVISOR FISCAL

¿RENDICIÓN DE CUENTAS AL CAPITAL FINANCIERO?

Por: Carlos Freddy Martínez Gómez*

*Contador Público de la Universidad del Cauca, Especialista en Derecho Empresarial de la Universidad de Medellín, Diploma Superior de Gestión de Empresas. D.S.U.P (Maestría) Universidad de la Sorbona de París, Francia y candidato a Doctor en Gestión de Empresas, Universidad de la Sorbona, París, Francia. Director Escuela de Ciencias Empresariales. Corporación Universitaria Remington Medellín

TABLA DE CONTENIDO

Introducción

1. Objetivos

1.1 Objetivo general

1.2 Objetivos específicos

2. La rendición de cuentas

3. Elementos claves en la rendición de cuentas

4. Formas de rendición de cuentas

5. La responsabilidad corporativa y la ciudadanía corporativa

5.1. La responsabilidad de las empresas

6. La rendición de cuentas y sus relaciones con el papel del revisor fiscal

6.1 La fiscalización

6.2 Las técnicas

7. El informe del revisor fiscal y las escuelas de pensamiento del control

7.1 Elementos o atributos del informe y el dictamen

7.2 El dictamen en términos clásicos

7.3 El control interno de acuerdo con el modelo COSO

7.4 Ilustraciones del dictamen de corte anglosajón

8. Influencias del modelo latino de control en la elaboración del dictamen

8.1 Ilustración del informe del revisor fiscal según el deber ser (escuela latina)

Conclusiones

INTRODUCCIÓN

La Ley Sarbanes Oxley, firmada por el presidente de los Estados Unidos George W Bush el 30 de julio de 2002, afecta a aquellas compañías que emiten acciones en los Estados Unidos o cuyas acciones se coticen en las bolsas de valores de los Estados Unidos.

Esta ley tiene, como objetivo principal, resaltar la responsabilidad corporativa, la distribución y comunicación de la información financiera y combatir el fraude corporativo y contable.

Presenta aspectos relacionados con la ley 222, de diciembre de 1995, que reformó al Código de Comercio Colombiano, como:

- La certificación de reportes financieros, por parte del director general y el director de finanzas. (CEO, CFO). A los directores generales y financieros les obliga a certificar las cuentas anuales y trimestrales, como también respecto de la efectividad de los controles internos.
- Controles internos. La ley señala que debe elaborarse un reporte del manejo interno de la información, que se presenta en los informes financieros, esto incluye la declaración que dice que los auditores externos han emitido una opinión favorable del control interno de las empresas, referente a los reportes financieros.
- Comité de Auditoría Independiente. La ley requiere la creación de un comité de auditoría, conformado por consejeros independientes facultados para designar, supervisar y destituir al auditor externo.
- Comité de Ética. La ley ordena a la SEC que adopte reglas que requieran que cada compañía revele, en sus reportes periódicos, la adopción de un código de ética.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

En un sentido amplio, puede interpretarse que el espíritu de la ley Sarbanes Oxley se manifiesta en la reducción del riesgo de información, la asimetría en la misma, que la información publicada por las empresas no sea insegura, incompleta o errónea. Es decir, asumir la responsabilidad corporativa en todas sus manifestaciones y transacciones con los diferentes agentes económicos y los intereses en conflicto de uno y otros.

1. Objetivos

1.1 General:

Formular una serie de observaciones e interpretaciones, con respecto a prácticas generalizadas en la elaboración del dictamen del revisor fiscal.

1.2 Específicos:

1. Formular una serie de observaciones, respecto de la responsabilidad del revisor fiscal en el ejercicio profesional y las organizaciones.
2. Hacer una serie de observaciones, en relación con las escuelas de control y su incidencia en la estructura del dictamen.

2. LA RENDICIÓN DE CUENTAS: ACCOUNTABILITY- LA RESPONDABILIDAD DEL REVISOR FISCAL ¿RENDICIÓN DE CUENTAS AL CAPITAL FINANCIERO?

En nuestro medio, se tiene la idea que cuando se aborda el tema de la rendición de cuentas, inmediatamente se está hablando del informe de gestión planteado en las normas mercantiles, como la Ley 222 de diciembre de 1995, circunscrita al informe que debe presentar la administración, desconociendo las corrientes internacionales en torno a la responsabilidad o rendición de cuentas en sus diferentes niveles. Esto amerita abordar el tema de la rendición de cuentas, con miras a sustentar nuestra hipótesis que el dictamen del revisor fiscal es una rendición de cuentas al capital financiero.

La responsabilidad o accountability

Responsabilidad es el deber de responder ante una autoridad superior.

“Por responsabilidad entendemos que:

- Todo acto o acción debe ser transparente, sujeto a la ley, sus reglamentos y al juicio prudente;
- Todos los participantes son responsables de sus propias acciones;

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

- Todo acto o acción está sujeto revisiones (auditorías) imparciales, independientes y profesionales, y los resultados disponibles a todos los interesados.”¹

[...]”Para algunos, no existe diferencia entre los conceptos de rendición de cuentas, transparencia y confianza. A menudo se emplean, como conceptos similares a la rendición de cuentas, los de interlocución, apertura, responsabilidad y representación, y en su uso cotidiano se asocia a otros términos como los de vigilancia, monitoreo, supervisión, control, verificación, limitación, visibilidad pública y sanción”.²

¹ Martínez Gómez, Carlos Freddy y otro . Los Informes del Revisor Fiscal. Ponencia XIII Congreso Colombiano de Contadores Públicos. En Saberes .p 142-143

3. ELEMENTOS CLAVES EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En este sentido se toman, como elementos claves de la rendición de cuentas, aquellos que tienen una similitud en la actividad que se realiza. como el control, la vigilancia y la verificación.

- ü Control. “Los aspectos más importantes del control desde el punto de vista teórico son la prevención y percepción de errores y fraudes, pues son estos elementos los que posibilitan la protección del bien social.”³
- ü Vigilancia. Esta actividad está dentro de los objetivos de la revisoría fiscal. Significa vigilar la adecuada disciplina en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- ü “Verificar que toda persona asuma con plena responsabilidad sus actos, rindiendo cuenta de los recursos a su cargo, del resultado de su aplicación y el nivel de logro de sus objetivos.”⁴

La rendición de cuentas se refiere entonces a la construcción de un código de conducta y desempeño y a los parámetros para evaluarlos”.⁵

2 Newell Meter y azula Bellour. El mapeo de la rendición de cuentas: Orígenes, contextos e implicaciones para el desarrollo.p.2

3 Franco Ruiz Rafael. Evolución histórica del control. Revista Legis del Contador. Número 5 P.215.

4 Martínez Gómez y otro. Óp. Cit. P.138

5 Newel Peter Bellour Shaula. El mapeo de la rendición de cuentas. P. 2.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

“[...] El enfoque mercantil de la rendición de cuentas se expresa en el hecho de que muchas veces se considera a las funciones del estado como equivalentes a la “prestación de servicios”, siendo ésta una táctica que permite a los defensores del mercado argumentar que los actores privados pueden proveer los mismos servicios con mayor efectividad en costos y mayor eficiencia”.⁶

El agudo interés público entorno a la rendición de cuentas y la responsabilidad de las empresas, ha obligado a algunas compañías a ir más allá de la retórica y de los procedimientos internos de sujeción a un código de conducta, involucrando a consultores externos y agencias de certificación para verificar el cumplimiento de sus compromisos.

La vinculación de auditores privados, en la verificación del cumplimiento, suscita la pregunta de quién audita a los auditores. Hay una gran falta de transparencia respecto a la forma en la que se realizan las evaluaciones y su eficacia en la identificación de posibles infracciones. Se ha cuestionado la independencia y el compromiso de las firmas de consultoría, como la KPMG, que cumplen lucrativamente estas funciones y que son remuneradas por las mismas compañías cuyas actividades deben monitorear. Los escándalos en la gestión de empresas estadounidenses, como Enron y Worldcom, han servido para atraer la atención hacia el perverso nivel de complicidad entre las compañías y las instancias que contratan para vigilar sus cuentas. En este contexto, adquiere importancia la rendición de cuentas de segundo nivel: ¿cómo asegurar la rendición de cuentas de las propias instituciones que se crean para asegurar la rendición de cuentas?”⁷

⁶ Óp. Ci., p. 3

⁷ Óp. Cit. P. 12

4. FORMAS DE RENDICIÓN DE CUENTAS

La rendición de cuentas puede adoptar las siguientes formas:

- Interna
- Externa
- Formal
- Informal
- Vertical (Los ciudadanos y la sociedad civil demandan desde abajo)
- Horizontal (procedimientos establecidos en las instituciones estatales)
- De abajo hacia arriba
- De arriba hacia abajo

A su vez pueden referirse a

- Rendición política
- Rendición gerencial. “La rendición gerencial de cuentas se refiere a la responsabilidad de quienes tienen una autoridad delegada para llevar a cabo determinadas tareas conforme a criterios negociados de desempeño”; incluye la rendición administrativa de cuentas y la rendición profesional de cuentas.
- Rendición fiscal. “La rendición fiscal de cuentas es un elemento importante de la responsabilidad gerencial, y se expresa en la verificación de las entradas y salidas de dinero. En lo fundamental, la rendición de cuentas puede diferenciarse de la rendición política de cuentas, en virtud de su estatus, preestablecido como ejercicio neutral y técnico, que esencialmente se ocupa de mantener una contabilidad exacta.
- Rendición financiera de cuentas. “Las nociones vigentes de rendición financiera de cuentas han ido más allá de los balances financieros públicos para incluir la administración de los recursos, pasando así de la economía a la eficiencia. El tránsito de un estado captador de impuestos a un estado proveedor de servicios,

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

ha conllevado el surgimiento de nuevos ámbitos en la rendición de cuentas. Los mecanismos de rendición fiscal de cuentas y las prácticas de auditoría, siguen evolucionando y expandiéndose; ya no se basan sólo en la contabilidad pues han incorporado nuevos indicadores de integridad y desempeño financiero.

- Rendición administrativa de cuentas
- Rendición profesional de cuentas (monitoreo de estándares éticos profesionales)

“En el sector corporativo frecuentemente se asocia la rendición de cuentas con las metas de sostenibilidad y eficiencia. Con este enfoque, muchas corporaciones han integrado en su filosofía el concepto de la “triple base de referencia”, promoviendo la idea de que las corporaciones necesitan considerar no sólo sus metas de lucro sino también objetivos ambientales y sociales”.⁸

⁸ Ibid. P. 23

5.LA RESPONSABILIDAD CORPORATIVA Y LA CIUDADANÍA CORPORATIVA

“En el discurso de la responsabilidad corporativa se emplean diversos conceptos para referirse a los derechos y obligaciones de las corporaciones ante las entidades con quienes trabajan y para quienes trabajan. La gobernanza corporativa es un término frecuentemente empleado para referirse a las políticas y prácticas, utilizadas para regular las relaciones internas y cumplir las responsabilidades ante los inversionistas y otros actores interesados. La rendición corporativa de cuentas, en general, tiene más que ver con la transparencia de la información, la auditoría y el monitoreo de las prácticas empresariales, en tanto que la responsabilidad social de las corporaciones, implica una acción de carácter más voluntario por parte de las compañías que toman en cuenta el papel e impacto de una amplia gama de sus actividades corporativas. En el sector corporativo, frecuentemente, se asocia la rendición de cuentas con las metas de sostenibilidad y de eficiencia. Con este enfoque, muchas corporaciones han integrado, en su filosofía, el concepto de la “triple base de referencia”, promoviendo la idea de que las corporaciones necesitan considerar, no sólo sus metas de lucro sino también objetivos ambientales y sociales.

Otro concepto empleado, frecuentemente, es el de ciudadanía corporativa, en el que la corporación se posiciona como un buen ciudadano que busca el interés público y busca adjudicarse, tanto los derechos como las responsabilidades de la ciudadanía. Pero la ciudadanía, que muchas empresas están demandando y practicando, es parcial.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Parece ser que la idea de ciudadanía resulta atractiva para muchas corporaciones porque es un subterfugio para adquirir derechos sin asumir nuevas responsabilidades.”⁹

5.1 LA RESPONSABILIDAD DE LAS EMPRESAS

En sentido amplio, implica tener en cuenta todas las consecuencias de sus acciones con el entorno y los diferentes agentes, relacionados con las organizaciones que buscan lucros no solo financieros, planteando interrogantes en lo concerniente al desarrollo económico y la responsabilidad social de las mismas, en términos de ¿Cuál es el papel que las empresas deben jugar en las sociedades?

En la antigua Grecia se reconocía la necesidad y los límites del comercio. Platón recomendaba una estricta regulación de las actividades comerciales, en tanto que Aristóteles rechazaba la idea de la usura; la utilización de los bienes por parte de sus propietarios, para satisfacer solo sus gustos y antojos sin tener en consideración el interés de la humanidad y sus consecuencias sociales lo contrariaban.

En la Edad Media, el comercio se desarrollaba dentro de los marcos de la moral y la ética, promulgados por la Iglesia; tenía, como propósito, asegurar la existencia de quienes lo ejercían, de encontrar los medios para ayudar a sus vecinos pero no de especular. Aristóteles consideraba que el interés y la usura eran prohibidos por la Iglesia; el vendedor debía establecer precios justos y el empleador, pagar salarios normales.

Milton Friedman sostenía que no había sino más que una sola responsabilidad social de la empresa. Era la de utilizar sus recursos y crear actividades para aumentar sus ganancias, pero respetando las reglas de juego establecidas por la sociedad, aceptando, de antemano, las reglas de la libre competencia, sin trampas ni fraudes.

Quienes defienden esta tesis, consideran que la empresa no puede solamente medir sus actuaciones únicamente en términos económicos por varias razones.

- La transformación de una sociedad productora de bienes en una sociedad productora de servicios

⁹ Óp. Cit. P.22-23

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Esta transformación afecta las condiciones de vida (desarrollo de la educación, de diversiones, etc.) y modifican las aspiraciones sociales, satisface las necesidades primarias, y se ve enfrentada a nuevas aspiraciones, mucho más difíciles de satisfacer.

Desde Maslow, las necesidades humanas son, de alguna manera, jerarquizadas; cuando las necesidades básicas, físicas, de seguridad son satisfechas, las necesidades sociales se convierten en prioritarias. En la medida en que la producción de bienes esté relativamente asegurada en las “sociedades desarrolladas” las aspiraciones sociales, variables según los individuos, se tornan, no hacia la sola producción de mercancías, sino también hacia otras salidas que uno podría reagrupar bajo la categoría: “calidad de vida”, ambiente, condiciones de trabajo, etc.

Así, “las reivindicaciones y los debates sociales hacen surgir la salud, las condiciones biológicas y más todavía la calidad de las relaciones entre las personas, como los elementos esenciales en la satisfacción de necesidades.

De igual manera, podrían también citarse aspectos que inciden en la responsabilidad social de las empresas, tales como:

- La internacionalización de la economía
- El desarrollo de la tecnología
- El desarrollo de conocimientos
- El crecimiento del número de empresas”¹⁰

10 Martínez Gómez, Carlos Freddy: Contaduría y Desarrollo Sostenible. IX Simposio Contaduría Pública. Universidad de Antioquia 1998.

6. LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y SUS RELACIONES CON EL PAPEL DEL REVISOR FISCAL

Premisas

¿El dictamen del revisor fiscal es una rendición de cuentas por el poder que encarna el capital financiero?

¿La certificación de los estados financieros y el dictamen del revisor fiscal avalan la rendición gerencial de cuentas?

¿El revisor fiscal legitima las políticas, acciones y actividades de las organizaciones?

6.1 LA FISCALIZACIÓN

Se interpreta como la actividad que busca la protección y el uso económico adecuado de los recursos y factores productivos, comprometidos en el desarrollo de actividades económicas, comerciales, productivas y de servicios, propias de las organizaciones. En el contexto de las corrientes, de pensamiento anglosajón y latina, que abordan el control, implican tomar posición según como se le interprete: como protector de intereses privados, relaciones de poder, o en defensa del interés común y del intervencionismo estatal.

En este sentido, quien ejerce el control *debe asumir* la responsabilidad de velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos que una organización compro-

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

mete. Estos recursos son básicos para desarrollar su objeto social, ligado con la permanencia o sostenibilidad no solo financiera; de igual manera, ella se verá reflejada en sus actuaciones, en las expresiones y formas que utilice para expresar su *opinión y dictamen*, al haber previamente auditado los estados financieros-, prácticas propias de un tipo de control posterior y de naturaleza financiera- que permean la concepción y esencia de la revisoría fiscal como *institución que vela por el interés público*.

Los informes, como expresión escrita de la actividad de control, adolecen de vacíos y de *verdades reales socioeconómicas*, puesto que los estados financieros son solo mensajes que expresan realidades jurídicas, producto de la contabilidad financiera tradicional.

Si los estados financieros son la base y esencia del tradicional informe del revisor fiscal, se está desconociendo la necesidad de una contabilidad que permita el control de las actividades y de los procesos registrados, a través de las cuentas, puesto que bien pudieran elaborarse estados financieros sin la presencia del registro contable cronológico de los eventos y transacciones que realizan las organizaciones empresariales, dejando de lado la huella y la historia económica, financiera y social - contabilidad forense-; además, no puede hablarse de un control y vigilancia permanente, dado que los estados financieros se refieren a hechos pasados y el control que se realiza es posterior.

No puede desconocerse la importancia de una contabilidad de tipo social, que responda a un conjunto de usuarios y usos múltiples, que de cuenta de la presencia del desarrollo económico y de la responsabilidad y ética de las empresas y de cuál es su papel, con relación a las consecuencias de sus actividades y acciones económico- sociales.

Por tanto, el informe del revisor fiscal debe hacer mención, no solo a los estados financieros, sino también, en la responsabilidad y ética en las actividades que desarrollen las organizaciones, en los intereses en conflicto que en ella confluyen. Estos aspectos se centran en la esencia de la fiscalización del dictamen que, como profesional, ejerce el contable en su papel de revisor fiscal.

En el presente, ensayo y, con espíritu crítico fiscalizador, se plantean una serie de deficiencias conceptuales y jurídicas respecto del ejercicio del control, a cargo del revisor fiscal y no del auditor externo, como es la prevalencia y cotidianidad colombiana.

La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal ¿Rendición de cuentas al capital financiero?

Si la fiscalización descansa en la Interventoría de cuentas, para lo cual recurre al Control permanente, integral, utilizando los métodos inductivo deductivo, vigilancia para que las cuentas se lleven permanentemente, realiza la verificación interna de los estados financieros, examinando todas las transacciones, para proceder a elaborar el dictamen relacionado con la fé pública y la fidedignidad.

A partir de la definición de revisoría fiscal y de sus objetivos se determina la estructura del contenido de los informes y del dictamen, puesto que no será un dictamen unitario, sino un dictamen plural que va a hacer relación a distintos objetivos, que puedan ser dictaminados como satisfactorios y otros, como insatisfactorios; cuando se trata de dictámenes sobre estados financieros sobre la calidad de la información, deberá decirse que la contabilidad se lleva de acuerdo con las normas legales, que los estados financieros se tomaron fielmente de los libros y que ellos no representan la situación y los resultados; en esta parte hay una seria contradicción que solo se logra resolver cuando se comprende que los estados financieros, no son una unidad estructurada, que ellos responden a distintas perspectivas de conocerlos, que hay unas perspectivas que son jurídicas y hay otras que son técnicas, filosóficas o económicas y que, desde distintas perspectivas, el mismo objeto puede ser dictaminado de manera diferente.

Este es un elemento clave en el desarrollo de un trabajo sobre informes. Es necesario establecer una relación entre la definición y los objetivos de la actividad, la estructura del informe y del dictamen que se derivan de la realización de dicha actividad.

6.2 LAS TÉCNICAS

El otro elemento determinante, es el problema de las técnicas; señalando cuáles técnicas se utilizan en el desarrollo de la actividad, porque puede que se utilicen sólo por normatividad. Se ha establecido que el informe debe mencionar las técnicas utilizadas; en la actualidad, los estándares siempre han tratado de comprometerlos con las normas de auditoría generalmente aceptadas; hoy entendemos que las normas de auditoría, son únicamente de control financiero, y, resulta que las técnicas que se deben utilizar, para múltiples objetivos, van mucho más allá de las normas de evaluación financiera.

Es necesario definir algunos elementos sobre técnicas utilizadas. Para ello, se establece la presencia de técnicas de revisión de cuentas, de revisión legal de cuentas, tableros de control y dentro de ellos, manejar ambientes como los financieros, valor agregado, productividad global, rentabilidad pública; es decir, hay

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

que hacer alusión a que **no es la auditoría** la que permite, o la única que permite el logro de los objetivos; la auditoría puede ser una herramienta de la revisoría fiscal. Pero no es la herramienta de la revisoría fiscal (ver elementos sobre técnicas utilizadas).

Por último, hay que trabajar de acuerdo con los objetivos y el concepto de responsabilidad, sobre cuáles son los calificativos del dictamen. Por ejemplo, la diferencia entre opinión y aserción; la opinión es un concepto, no calificado, sobre un asunto determinado, mientras que la aserción es una conclusión de un proceso de investigación, en la aplicación de un saber intelectual; puede que no de una ciencia, pero sí de un saber intelectual; ¿Qué es lo que se debe utilizar? ¿Opinión para evadir la responsabilidad? ¿O aserción en razón de la responsabilidad social y ética?

Términos como razonabilidad y responsabilidad, implican cuestionamientos alrededor del ejercicio de la Contaduría pública y, más concretamente, de la revisoría fiscal. Puede decirse que la razonabilidad es una aseveración aproximadamente cierta, que un informe es más o menos cierto. Y ese más o menos, no es compatible con la ciencia y la responsabilidad.

Desde ese punto de vista de la razonabilidad, significa un escape a la responsabilidad y a la evasión de la objetividad de las mediciones. Una corriente opina a nivel filosófico, que razonabilidad consiste en tomar la mejor opción posible, de acuerdo con unas circunstancias determinadas; que la razonabilidad no se da en el campo de las ciencias, sino en el campo de la pragmática, es la mejor decisión que se toma de acuerdo con unas condiciones establecidas; pero resulta que eso puede ser realista mas no permitir solución alguna de responsabilidad sobre la certidumbre de información y, no podría decirse que una información es razonable, es decir, que es la mejor posibilidad dentro de un ambiente de restricciones; lo que se tiene que decir es si es , no es cierto.”¹¹

De la revisoría fiscal en la empresa podría decirse que busca regular y mantener un equilibrio de intereses en conflicto o contradictorios. Implicará una independencia mental (esta no se relaciona con la ausencia de contrato laboral), debiendo actuar, con criterios de neutralidad, sin sesgos de privilegio respecto de los intereses en conflicto.

¹¹ Martínez Gómez y otro: Los Informes del Revisor Fiscal Ponencia XIII CONGRESO COLOMBIANO DE CONTADORES PÚBLICOS, CARTAGENA.1997. : p. 132-134

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Los intereses, anteriormente descritos, se relacionan con los sistemas organizacionales, representados en un conjunto de actividades que persiguen objetivos. Estos sistemas, a manera de lustración, pueden ser los siguientes:

- Financiero
- De mercados
- Productivo
- Talento humano
- Recursos físicos
- De información

Dados los diferentes agentes participantes, la acción del Revisor Fiscal deberá armonizar con los intereses de la entidad, debiendo tener en claro que su papel no es de evaluación sino de vigilancia, de control permanente, soportado en el proceso administrativo bajo el enfoque de la gerencia estratégica, no en el acto, que en sentido general, el control ha hecho énfasis únicamente en el acto y en la contabilidad.

El siguiente cuadro permite obtener una mirada integrada del modelo que toma, como factor crítico, el proceso administrativo, dentro de un marco jurídico, económico y un enfoque regulativo, que representa las instancias del control así como el vínculo con los sistemas.

Áreas	Objetivos	Efectos
Control de estrategia	Estratégico	Éxito, sostenibilidad
Control de gestión	Gestión (el hacer)	Productividad
Control de resultados	Resultados	Equidad

(Martínez Gómez y otro: Los informes del Revisor Fiscal. Ponencia)

“De otra parte, el control latino es integral por sus objetos de control, simultáneamente actúa sobre la administración, la normatividad, el impacto social de los actos de la administración, los recursos sociales entre los cuales se destacan los recursos ambientales y la información que describe todas las actividades del ente fiscalizado.”¹²

12 Ruiz Franco Rafael. Óp. Cit. P.216.

7. EL INFORME DEL REVISOR FISCAL Y LA INFLUENCIA DE LAS CORRIENTES DE CONTROL

7.1 Elementos o atributos del informe y el dictamen

Al abordar el tema de los informes, es necesario tener en cuenta los elementos que giran en torno a los conceptos mismos de los informes, así como a las metodologías para su elaboración.

Los informes se pueden elaborar, a partir de los objetivos de lo que se pretende informar. Hay que distinguir en ellos tres tipos de elementos de comunicación: los símbolos, los signos y los modelos, junto con sus elementos teóricos, los criterios y la función social de comunicar que ellos cumplen.

Lo anterior, significa definir los criterios para los signos, los símbolos y los mensajes, establecer la estructura de los informes, la parte introductoria, la síntesis de los hechos para informar, la descripción de lo informado y las conclusiones, junto con el dictamen.

Al establecer la relación entre la definición y los objetivos de la actividad, la estructura y el dictamen, se deberán abordar las técnicas utilizadas para determinar las variables claves contentivas del informe. Por ejemplo: las técnicas de revisión de cuentas, los tableros de control, el estado de productividad global de los factores, a más de los objetivos y la responsabilidad que entrañan los contenidos y los calificativos inherentes al informe y al dictamen.

7.2 El dictamen, en términos clásicos

La razón de esta caracterización responde a la práctica generalizada, impuesta por la dependencia ideológica de la auditoría externa, al considerar al capital financiero, como el único recurso del cual hay que dar cuenta, en términos de su rentabilidad financiera como medida de productividad, de valor e incremento de riqueza. Y además, por la influencia del modelo económico capitalista, centrado en la propiedad privada y la libre competencia, entre otras variables, que riñen con la concepción del interés común y la responsabilidad, *objetivo organizacional no solo financiero, sino económico y social*.

En este sentido, bien puede afirmarse que toda organización empresarial debe satisfacer las necesidades de los diferentes agentes que participan de las relaciones socioeconómicas en la empresa, corporación u organización:

- A nivel de los aportantes o dueños, la rentabilidad financiera del capital comprometido, a una tasa que supere el costo del endeudamiento y mayor que la rentabilidad financiera de las inversiones estratégicas.
- A los otorgantes del crédito, les preocupa el pago oportuno de las obligaciones financieras contraídas por la organización y junto con los aportes del capital accionario, representan el costo de las fuentes utilizadas para las inversiones requeridas.
- Los clientes: ellos determinan una parte importante en la cadena de valor producto de las ventas, fundamento en la generación de los flujos de caja.
- A los consumidores les preocupa el suministro de productos de calidad, que no afecten la salud del consumidor y del entorno.
- La competencia es otro de los agentes, que se involucran en la organización, dentro de parámetros de buen gobierno y transparencia.
- El cumplimiento de las obligaciones y contribuciones fiscales al Estado y la equidad y justicia en la distribución de la riqueza generada, relacionando su desarrollo económico con la responsabilidad empresarial.
- A la administración, debe preocuparle lograr una alta rentabilidad del trabajo, sin apelar al ejercicio del poder directo de la fuerza es a través del **control interno**.

Estos elementos, fundamentales en el ejercicio de la fiscalización de las actividades de las organizaciones, orientadas a la satisfacción de necesidades humanas, base de la misión social, permiten establecer directrices orientadoras, para la elaboración del informe junto con el dictamen del revisor fiscal.

“Sin embargo, la evolución de las relaciones de la empresa no solamente con el conjunto de su personal, sino también con los poderes públicos, incluso con las

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

asociaciones en defensa del consumidor o de grupos ecológicos, crea las condiciones nuevas e ineludibles de los cuales los accionistas y el mercado financiero deben estar informados. La Comisión de operaciones en Bolsa subraya más todavía que un momento vendrá en donde podrá ser que los accionistas no se satisfarán más de las solas cuentas financieras de la empresa y que ellos desearán conocer igualmente cuál es el balance en la consideración del tejido social, de su ambiente o de la sociedad en general, puesto que este balance tendrá una incidencia sobre el devenir de la empresa y por lo tanto, se constituirá en un elemento de evaluación en la bolsa.”¹³

Estas afirmaciones se proponen abordar el papel de la contabilidad, enmarcado en el control social, involucrando los diferentes actores que participan en el entorno socio económico financiero de las corporaciones y de los usuarios de la información contable.

Como puede interpretarse, la certificación de los estados financieros es requisito para ser, a la vez, dictaminados por el revisor fiscal. Este hecho pone en evidencia la responsabilidad que le asiste, tanto a la administración como al contador, en la elaboración y los contenidos **“reales y fidedignos”**. Los anteriores términos los utiliza el nuevo Código de Comercio, en el artículo 151, refiriéndose a los balances, en nuestro concepto, refiriéndose a *los eventos y hechos económicos expresados a través de las cuentas*, uno de los componentes fundamentales del proceso contable, propio de la contabilidad forense.

- **El “Modelo anglosajón”**. Seguido por Gran Bretaña y Estados Unidos. Recuérdese que, en 1923, Edwin Walter Kemmerer vino a Colombia para ayudarle al país a arreglar sus finanzas. Con este fin se crearon la Contraloría General y el Banco de la República, lo cual indica que sus ideas son eminentemente de corte anglosajón, contrario a nuestro enfoque latino de influencia napoleónica o francesa.

El modelo anglosajón se fundamenta en la división entre la administración y la propiedad. Los propietarios no administran. Los administradores desarrollan sus actividades, con total autonomía, y tienen obligación de rendir cuentas a los inversionistas. Estos, a su vez, tienen **desconfianza** de los administradores y para

13 .Rey Francoise. Introduction a la comptabilité sociale p.32.Citado por Martínez Gómez, Carlos Freddy en Contaduría y Desarrollo Sostenible. Ponencia IX Simposio de Contaduría Pública. Universidad de Antioquia.

La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?

ganar confianza en los informes presentados por ellos, recurren a un **tercero** que no participa **en el proceso**, quien actúa con carácter **posterior a los actos administrativos** y, a partir de los informes de su evaluación, determina su razonabilidad (auditoría externa).

La auditoría externa (financiera) representa y defiende los intereses de la propiedad, frente a la administración. Esta relación entre propiedad y administración, implica un contrato de mandato, por el cual el administrador es remunerado con base en la productividad lograda. Es decir, por la ganancia.

Intereses de los administradores

Los administradores buscan que el trabajo rinda lo mayor posible, con el menor esfuerzo, que sea productivo; el medio para lograr la alta rentabilidad del trabajo, sin apelar al ejercicio del poder directo de la fuerza, es a través del **control interno**.

Dicho control se expresa, como la defensa de los intereses de la administración frente al trabajo. Surge, como control financiero, para, posteriormente, fundamentar el desarrollo de los sistemas de control. Evoluciona de lo financiero a lo administrativo, influenciado por la teoría administrativa. Esto da lugar a que surjan, entre otros, los controles administrativo y operacional.

El control administrativo tiene por objeto evitar la duplicación de funciones y los conflictos de poder, en tanto que el control operacional, busca eliminar las colas y los paros en las cadenas de producción.

7.3 El control interno, de acuerdo con el Modelo COSO

“Un proceso efectuado por la junta de directores, administradores...diseñado para proveer una seguridad razonable de la consecución de sus objetivos en las siguientes categorías:

- La eficiencia
- La confiabilidad de los reportes financieros
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones.”¹⁴

14 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control -Integrated Framework de la National Commission on Fraudulent Financial Reporting - U.S.A. 1992.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Lo anterior implica que la auditoría externa:

Es la evaluación posterior de la situación financiera, realiza pruebas selectivas, reconstruye saldos y parte de los estados financieros, examina cifras del balance y expresa su razonabilidad, desconociendo la importancia y, por supuesto, la presencia de la contabilidad como un medio de control y distribución de la riqueza, la producción y reproducción de los recursos y bienes económicos, financieros, naturales, físicos, intelectuales y sociales entre otras formas de capital y riqueza.

7.4 ILUSTRACIONES DEL DICTAMEN DE CORTE ANGLOSAJÓN

ARGOS: (PRICEWATERSHOUSE COOPERS)

16 de febrero de 2004.

He auditado los balances generales y los correspondientes estados de resultados. Dichos estados financieros, que se acompañan, son responsabilidad de la administración de la Compañía, ya que reflejan su gestión; entre mis funciones se encuentran la de auditarlos y expresar una opinión sobre ellos.

Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y llevé a cabo mi trabajo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia. Estas normas requieren que planee y efectúe la auditoría para cerciorarme que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones.

En mi opinión, basada (sic) en mi auditoría y en los informes de los otros contadores públicos, los citados estados financieros auditados por mí, que fueron fielmente tomados de los libros, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía de Cementos Argos, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia para instituciones vigiladas por la Superintendencia de Valores, según se indica en la Nota 2 a los estados financieros, uniformemente aplicados.

Con base en el desarrollo de mis demás labores de revisoría fiscal, conceptúo también que durante el año 2003 la contabilidad de la Compañía se llevó de conformidad con las normas legales y la técnica contable. Las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los Estatutos y a las decisiones de la junta directiva.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Mi auditoría fue realizada con el propósito de emitir una opinión sobre los estados financieros.....

Atentamente,
Carlos
TP.

Cartón de Colombia S.A.
(Ernst & Young Audit Ltda)
A los accionistas de Cartón de Colombia S.A.

He auditado los balances generales y los estados de resultados.....

Dichos estados..... son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad es la de expresar una opinión sobre los mismos fundamentada en mis auditorías.

He efectuado mis auditorías de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia.

En mi opinión, los estados financieros——presentan razonablemente en todos sus aspectos de importancia la situación financiera consolidada de Cartón de Colombia S.A., de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, promulgados por el Gobierno Nacional, aplicados uniformemente, excepto el ajuste por inflación a los inventarios, aplicado nuevamente a partir de 2003, comentando en la Nota N°4.

Curtimbres de Itagüi S.A.
(GERENCIA & CONTROL LTDA)

A los accionistas de Curtimbres de Itagüi S.A.

He auditado el balance general de Curtimbres de Itagüi S.A. al 31 de diciembre de 2003 y 2002. Dichos estados financieros, que se acompañan son responsabilidad de la administración de la Compañía, ya que reflejan su gestión; entre mis funciones se encuentra la de auditarlos y expresar una opinión sobre ellos.

Obtuve las informaciones necesarias para cumplir mis funciones de revisoría fiscal y ...

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Mi opinión, los citados estados financieros auditados por mí, que fueron fielmente tomados los libros, presentan razonablemente la situación financiera de Curtimbres de Itagüi S.A., de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia...

Con base en el resultado de mis labores de revisoría fiscal, conceptúo también que durante los años...-la contabilidad de la Compañía se llevó de conformidad con las normas legales y la técnica contable; las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los Estatutos y a las decisiones de la Junta de Socios;

Premisa para las conclusiones del dictamen de corte anglosajón

Los estados financieros son documentos, esencialmente, numéricos en cuya formulación y elaboración se conjugan el capital financiero, la gestión, las leyes y las normas, la naturaleza (el ambiente) y los juicios y criterios de quien los elabora.

Los anteriores informes, del revisor fiscal, permiten extraer las siguientes conclusiones:

- ü El dictamen tiene como sujeto único los estados financieros.
- ü El dictamen solo se construye para emitir una opinión sobre un tipo de mensaje de naturaleza financiera, mostrada a través de los estados financieros.
- ü Al expresar que “Las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los estatutos y a las decisiones de la junta directiva”, está implícitamente avalando la rendición de cuentas gerenciales. Es decir, visando la legalidad de los actos, tanto de la administración, a través de su gestión, como de la organización y del capital financiero.
- ü Es excluyente y exclusivo, al interpretar el encabezado del dictamen, pues claramente señala a quiénes va dirigido: “*A los accionistas de*”

8. INFLUENCIAS DEL MODELO LATINO DE CONTROL EN LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN

Al involucrar el interés común, con la responsabilidad de las corporaciones se está en presencia de la rendición de cuentas corporativas. Estas se entienden, en sentido general, como la responsabilidad frente a lo económico, social y ambiental, que permite la presencia de las organizaciones o entidades, en la búsqueda de un desarrollo socioeconómico armónico. Así mismo participa en la construcción de mejores niveles en la calidad de vida, sin exclusiones, con equidad y justicia social. Esta es la esencia del informe del revisor fiscal, constructor de confianza, que vela por el interés común, por encima del interés del propietario o accionista. Esto se resaltó en el enfoque anglosajón, desde la época del mercantilismo, al considerar que ello implica la defensa de los intereses sociales, económicos y financieros convocados al interior de las empresas, organizaciones y corporaciones. Pero es necesario estructurar una presentación, acorde con la responsabilidad del profesional contable, como a continuación se ilustra.

8.1 Ilustración del informe del revisor fiscal, según el deber ser (escuela latina)

Con miras a ilustrar la aplicación de algunas de las técnicas mencionadas, que sirven de soporte al informe y, adicionalmente, nuestro punto de vista en la elaboración y presentación del informe del revisor fiscal, se aborda una visión integradora de los múltiples intereses de cada uno de los agentes económicos, vinculados con las organizaciones, corporaciones o unidades de negocios.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Honorables agentes sociales y económicos

LA ORGANIZACIÓN

Ciudad

Respetados Señores:

En mi condición de revisor fiscal de la organización y, en cumplimiento del ordenamiento legal, me permito presentar el informe correspondiente a la gestión y los resultados de la empresa, por el periodo transcurrido entre el 1° de enero y 31 de diciembre del año 2, *atendiendo a la responsabilidad social*, que significa para toda organización vinculada con los diferentes agentes económicos y el entorno, que se entrelazan al realizar eventos y transacciones económicas, entre ésta y los transactores.

Nuestras labores, iniciadas en el año 1 se orientaron, en principio, al conocimiento de la organización y elaboración de un diagnóstico inicial, que permitió la detección de condiciones especiales para el desarrollo de nuestro trabajo, como ente fiscalizador, en aspectos tales como la situación actual, gestión, subordinación normativa, efectividad del control interno, veracidad de la información y sostenibilidad de la organización en relación con lo social, económico y financiero.

El alcance de nuestro examen se fundamentó en los sistemas de la organización, contratación, finanzas, tributación, mercantil, talento humano, recursos físicos, planeación y presupuesto, sistemas de información, estados financieros certificados; realizando evaluaciones, revisiones y análisis selectivos en los principales procesos, considerados factores críticos en el diagnóstico inicial.

Nuestras actividades, de vigilancia, se caracterizaron por la permanencia, integralidad y oportunidad de los controles, la independencia frente a los diversos intereses que interactúan en la organización, examinando y evaluando los riesgos, las actuaciones de la administración y las operaciones de la empresa, con sujeción a normas técnicas de interventoría de cuentas, fiscalización, auditoría, censura; destacándose la utilización de metodologías de matrices de riesgos - control, tableros de control, valor agregado, análisis de flujos, revisión legal y contable de cuentas y evaluación ex-post. En la ejecución de estas actividades de vigilancia contamos con la colaboración por parte de la administración.

La ejecución de nuestras actividades de vigilancia permite la formulación de las conclusiones, que a continuación se dictaminan.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

SOSTENIBILIDAD

1. Financiera

De la evaluación de los resultados obtenidos durante 19XX y su comparación con las metas propuestas para el mismo periodo, se puede concluir que la gestión financiera de la empresa, presenta un comportamiento adecuado con respecto a lo proyectado, como consecuencia de la efectividad en el control de las variables internas de costos y gastos, susceptibles de ser manejadas por la administración y en el comportamiento de las variables macroeconómicas, como la devaluación y posterior revaluación junto con la inflación, que en el año 1 también produjeron efectos positivos en los resultados.

2. Social

La gran acogida y eficiencia de los productos y servicios prestados por la empresa, y la cultura ciudadana gestada en torno al servicio que presta, han sido consecuentes con la misión que distingue a la empresa; estas son sus principales fortalezas, que permiten continuidad en la utilización y consumo de los clientes y consumidores productos y servicios, convirtiéndose en el mejor y más representativo resultado intangible durante el año 1.

EFFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

En el periodo del año 1 se consolidó el funcionamiento de la dirección de control interno, y sus esfuerzos se orientaron a la culturización en el control y la generación de ambientes de autocontrol, garantizando medidas adecuadas sobre la efectividad del sistema, inmerso en el desarrollo de la gestión administrativa.

Es importante destacar los efectos producidos por el programa, adelantado por la administración sobre indicadores de gestión, los que están produciendo resultados positivos, en la consolidación de planes y programas, que permiten cuantificar y medir la gestión administrativa.

Con base en la evaluación, practicada al sistema de control interno, sobre los factores críticos delimitados en el diagnóstico inicial y en las condiciones actuales de la empresa, los resultados permiten concluir su efectividad y logros parciales, con respecto a los objetivos de la entidad. Las observaciones, derivadas del examen, han sido informadas a la administración y las recomendaciones se han adoptado o están en proceso de implementación. En especial, lo referente a los flujos de información contable y financiera.

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

Los bienes de la empresa y, los de terceros en su poder, se custodian y conservan adecuadamente. El control de los de la empresa, en poder de terceros, es efectivo.

SUBORDINACIÓN AL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL, LEGAL Y ESTATUTARIO

Con base en el examen normativo, efectuado sobre una muestra selectiva en las diferentes áreas objeto de control, se puede concluir que los actos de los administradores y las decisiones de la junta directiva, a cuyas reuniones asistió la revisoría fiscal como invitada permanente, se subordinaron al ordenamiento constitucional, legal y estatutario. Las observaciones, derivadas del examen, fueron informadas en su oportunidad a la administración, haciendo las recomendaciones pertinentes.

De igual manera, se liquidaron y pagaron, de manera oportuna, los aportes al sistema de seguridad social integral, como también lo concerniente a los derechos de autor y propiedad intelectual.

INFORMACIÓN FINANCIERA, ECONÓMICA Y SOCIAL

Nuestra vigilancia a la información financiera, sobre bases selectivas, cobijó aspectos de legalidad, calidad de la información y verificación de soportes a las operaciones efectuadas en el periodo, evaluando el cumplimiento de los principios, normas generales y técnicas de contabilidad pública y su aplicación, mediante el modelo instrumental.

La información financiera, económica y social se revela al 31 de diciembre del año 1, a través de los estados contables incluyendo el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en la situación financiera, estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y sus correspondientes notas a los estados contables, el estado de resultados por exposición a la inflación, el estado de valor económico añadido, el excedente de productividad global y el estado de rentabilidad pública.

Los libros, comprobantes de contabilidad, documentos y correspondencia, se diligencian y conservan, de acuerdo con las normas establecidas por el Plan General de Contabilidad y demás normas que lo complementan o modifican.

La revisoría fiscal considera que las utilidades generadas, por efectos de la inflación no deben ser base, para tomar decisiones sobre distribución de utilida-

*La responsabilidad (accountability) del revisor fiscal
¿Rendición de cuentas al capital financiero?*

des, por no generar flujos de efectivo, tal como lo explica el estado de resultados por exposición a la inflación. Dicho estado, debe ser objeto de presentación.

GESTIÓN

Las acciones emprendidas por la administración, encaminadas a lograr el cumplimiento de la misión y los objetivos propuestos, expresados a través de la eficiencia en la prestación del servicio, la formación del intangible “mejoramiento continuo” y la influencia positiva en la cultura ciudadana, permiten concluir que la gestión estuvo dentro de los lineamientos trazados. Factor importante en la gestión y los resultados, lo constituye la participación decidida del talento humano vinculado a la empresa.

EL AMBIENTE

En este campo, la organización ha venido trabajando de la mano con los diferentes agentes económicos que participan, de una u otra manera, en las actividades propias de la organización, culturizando el respeto por el entorno, el ambiente sano, calidad de vida y la satisfacción de las necesidades sociales utilizando, al mínimo, los flujos materiales y energéticos básicos en las actividades propias de la organización.

Se tienen en cuenta los efectos de los productos en la salud de los consumidores, a través del análisis del ciclo de vida de dichos productos, para lo cual se está en proceso de implementar una batería de indicadores de calidad y de consumo de los clientes y consumidores, principal capital de la organización, que garantice la sostenibilidad social, económica y financiera de la misma.

Se han establecido políticas combinadas para la protección del ambiente, en el sentido de adoptar medidas anticontaminantes y descontaminantes, según el tipo de producto (servicio) elaborado por la organización, iniciando la etapa de la elaboración de los estados ambientales, como son el balance materia energía y el análisis del ciclo de vida de los productos.

Finalmente, en el informe de la junta directiva y del gerente general a los diferentes agentes o transactores, vinculados con la organización, se observan los logros alcanzados y es concordante con los estados contables, presentados a diciembre 31 del año 1.

Cordialmente,
REVISOR FISCAL

CONCLUSIONES

1. El dictamen del revisor fiscal se ha caracterizado por centrarse en uno sólo de los agentes económicos, vinculados con las organizaciones, como lo es el capital propio.
2. Complementariamente, el dictamen se relaciona con los otorgantes del crédito, al abordar la sostenibilidad financiera de la organización solamente, reiterando la prevalencia del capital financiero, como única fuente en las organizaciones mercantiles, industriales y de servicios.
3. El dictamen sigue una forma estándar de elaboración y presentación, propia de la auditoría externa.
4. El tradicional dictamen no es una expresión real de la revisoría fiscal, defensora de los intereses de los agentes económicos, la construcción de confianza y protección del interés común.

Bibliografía

Franco Ruiz Rafael. Evolución histórica del control. Revista Legis del contador. Número 5.

Martínez Gómez Carlos Freddy. Contaduría y Desarrollo Sostenible. IX Simposio Contaduría Pública. Universidad de Antioquia. Medellín. 1998.

Martínez Gómez Carlos Freddy y otro. Los informes del revisor fiscal. En Saberes. XIII Congreso Colombiano de Contadores Públicos. Cartagena. 1997

Newel Peter- Bellour Shaula. El mapeo de la rendición de cuentas: Orígenes, contextos e implicaciones para el desarrollo. Documento de trabajo IDS 168. Octubre de 2002. Brighton, Sussex BN1 9RE. INGLATERRA.

Reglamento de la Revista

La revista VISIÓN CONTABLE de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, tiene como finalidad principal servir de tribuna para el debate de los temas de intereses que convocan a la profesión contable. Los artículos se someten a arbitraje nacional e internacional según el caso, siempre con el ánimo de garantizar la excelencia de las publicaciones.

Su distribución se hará mediante venta directa en la tesorería de la Universidad, por canje, donación a entidades de formación y suscripción. Para ello se puede obtener información en la Facultad de Contaduría, o por correo electrónico en la siguiente dirección: concontable@unaula.edu.co.

Ni la Universidad, ni la Facultad, se hacen responsables de los contenidos de los artículos, ni necesariamente deberán reflejar nuestro pensamiento con respecto a los tratados en ellos. Como lo hemos afirmado, la revista pretende ser un espacio para el análisis y la reflexión sobre los temas de actualidad de la disciplina y de la profesión contables.

La sola recepción del documento no implica la obligatoriedad de su publicación. El consejo editorial de la revista se reserva el derecho de incluirlo o no.

En cuanto a las aclaraciones técnicas, el documento deberá tener las siguientes especificaciones:

- Presentación del tema en 10 renglones, señalando las palabras claves para la consulta.
- Documento tipo word.
- Estilo de letra Garamond Light Condensed, tamaño 12.
- Interlineado 1,5 líneas.