

La responsabilidad del revisor fiscal ante las exigencias éticas y morales de la sociedad

The Statutory Auditor's responsibility to the ethical and moral requirements of the firm

A responsabilidade do revisor oficial de contas perante as exigências éticas e morais da sociedade

Carlos Alberto Montes-Salazar

Docente Universidad del Quindío, Armenia - Colombia
camontes2008@hotmail.com <https://orcid.org/0000-0002-8407-6728>

Ximena Sánchez-Mayorga

Directora Programa de Contaduría Pública, Universidad Libre Seccional Cali, Cali - Colombia
ximena.sanchez@unilibre.edu.co <https://orcid.org/0000-0001-9511-4905>

Gustavo Mora-Roa

Profesor Asociado de la Universidad del Quindío, Armenia - Colombia
gusmora@uniquindio.edu.co <https://orcid.org/0000-0002-4841-577X>

Resumen

El artículo explica qué es la Revisoría Fiscal en Colombia, en cabeza de quien recae esa función, para entrar luego a conceptualizar en forma general que es ética, moral, principios, valores, cultura ética y sus efectos en las organizaciones e incidencia en el trabajo del contador público responsable de ejercer el Control de Fiscalización. Por último, establece cuáles son las responsabilidades del Revisor Fiscal en concordancia con lo que espera la sociedad de él.

Palabras clave

Revisoría fiscal; revisor fiscal; control de fiscalización; ética, moral; principios; valores; organización; responsabilidades.

F.R. 14/03/2019 F.A. 25/06/2019

Cómo citar: Montes-Salazar, C.A., Sánchez-Mayorga, X. y Mora-Roa, G. (2019). La responsabilidad del revisor fiscal ante las exigencias éticas y morales de la sociedad. Revista Libre Empresa, 16(2), 125-151 <https://doi.org/10.18041/1657-2815/libreempresa.2019v16n2.6621>
Este es un artículo Open Access bajo la licencia BY-NC-SA <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



Abstract

This paper called the Responsibility of the Fiscal Reviewer before the Ethical and Moral Requirements of the society, explains that it is the Fiscal Review in Colombia, in the head of the person who falls on this function, and then enters to conceptualize in general that it is ethical, morality, principles, values, ethical culture and its effects on organizations and impact on the work of the public accountant responsible for exercising control. Finally, it sets out the responsibilities of the Fiscal Reviewer in line with what his company expects from him.

Keywords

Tax inspection; auditor; inspection control; ethics; morals; principles; values; organization; responsibilities.

Resumo

O artigo explica que é o Revisor Oficial de Contas na Colômbia, a quem cabe esta função, para passar a conceituar de maneira geral que é ética, moral, princípios, valores, cultura ética e seus efeitos nas organizações e incidência no trabalho do contador público responsável pelo exercício do Controle de Auditoria. Por fim, estabelece quais são as responsabilidades do Revisor Oficial de Contas de acordo com o que a sociedade espera dele.

Palavras-chave

Fiscalização tributária; auditor; controle de inspeção; ética; moral; princípios; valores; organização; responsabilidades.

1. Introducción

La Revisoría Fiscal en Colombia es una institución de origen legal que, en cabeza del Revisor Fiscal, quien debe ser contador público, le corresponde fiscalizar integralmente las organizaciones, dictaminando los estados financieros, dando fe pública de que estos se ajustan a los lineamientos establecidos legalmente. Su objetivo es otorgar confianza a los inversionistas, propietarios, al Estado y al público en general, sobre la idoneidad de las operaciones, la credibilidad de la información financiera y la eficiencia de la gestión de los administradores.

A la Revisoría Fiscal le corresponde pronunciarse, respecto a las actividades de la entidad objeto de su vigilancia. De otra manera, no podría dar debida cuenta al Estado y a la sociedad en general, sobre la realización de sus funciones de fiscalización en las organizaciones objeto de su control y el cumplimiento de las distintas exigencias legales.

En esta figura está depositada la confianza de la sociedad, quien mira sus actuaciones con respeto, y cree firmemente en sus atestaciones, ya que las mismas generan confianza pública; sin embargo, esta confianza va de la mano de las responsabilidades que como profesional le corresponden, y que están establecidas en un marco normativo. El incumplimiento de sus responsabilidades le acarrea al Revisor Fiscal sanciones que van desde el campo disciplinario, impartidas por la Junta Central de Contadores, hasta el campo penal.

Dada la importancia de esta figura de control, la sociedad le exige una actuación ética y moral impecable y ante el incumplimiento de sus responsabilidades le solicita al Estado que sobre él recaigan todas las acciones legales que las circunstancias ameriten; por esa razón el Revisor Fiscal debe tener un alto grado de formación, al igual que el de su equipo de trabajo, apoyado en sistemas de calidad, que le permitan elaborar un trabajo impecable, respaldado en papeles de trabajo, soportando de forma sólida su informe.

El artículo, busca plantear algunas reflexiones en el ejercicio más importante y enriquecedor en el desarrollo de la profesión del contador público; no solo le permite aplicar los conocimientos adquiridos en la universidad, sino que fortalecen su carácter, al tenerse que enfrentar en forma permanente a situaciones que atentan contra la ética y la moral de la sociedad y la del propio Revisor Fiscal, sobre las cuales se tienen que tomar decisiones que favorezcan a la sociedad y sus propias actuaciones.

En la primera parte del documento se estudia el concepto de revisoría fiscal, luego se explica cuál es su función, los objetivos que persigue, para posteriormente hablar de la ética y moral del revisor fiscal, de la ética y moral en las organizaciones, de los dilemas éticos del revisor fiscal, de las ventajas del actuar ético, de la responsabilidad del revisor fiscal, para plantear cuáles son las exigencias éticas de la sociedad en el actuar del revisor fiscal.

2. Revisoría Fiscal

En Colombia el responsable de dictaminar los estados financieros se denomina Revisor Fiscal, quien es una persona natural, Contador Público, quien es la cabeza del ente denominado Revisoría Fiscal, esta figura la ha definido el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP 2008) así:

“Es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable (Contador Público), con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones”.

Según Sarmiento (2005), la finalidad de la Revisoría Fiscal es dar cuenta de la ejecución de actividades de las organizaciones, coadyuvando a la productividad de las mismas, su trabajo se centra en el Modelo de Control de Fiscalización, que consiste en llevar a cabo un examen integrado e integral del ente económico, debido a que no solo se centra en la simple detección de errores e irregularidades, sino que por el contrario los denuncia y propone su corrección, para identificar además a sus responsables.

La Revisoría Fiscal ejerce un control de fiscalización, ya que retoma el resultado de la institucionalización del modelo de control latino, del que toma aspectos tales como la intervención del Estado en la economía, la facultad de otorgar fe pública en los informes, el sustento normativo de la institución y los procedimientos de vigilancia integral, cobertura general y protección del interés público. El trabajo del Revisor Fiscal se caracteriza por ser un Control Preventivo y permanente que le corresponde la acción de prever la forma en que afectarán las decisiones administrativas o los factores del entorno, para lo cual debe estar atento evaluando riesgos e informando oportunamente a los altos directivos, sobre el impacto de estos, especialmente cuando observe que los efectos no sean favorables a los intereses de la organización.

2.1. Control de fiscalización

Según el CTCP (2008), el control de fiscalización es un “Sistema compuesto por un conjunto de procesos, estructurados de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona, vigila y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en todos sus ámbitos en un determinado ente, conforme a parámetros preestablecidos” Examina no solo los resultados e informes financieros producidos por la organización, sino que trasciende este ámbito para evaluar las actuaciones administrativas, en particular la eficiencia y eficacia en el cuidado y manejo de los recursos, es decir, los bienes y valores sociales encomendados a tales administradores.

El Revisor Fiscal examina las operaciones que desarrolla la organización para verificar su transparencia e idoneidad, y la sujeción a las normas legales y contractuales. El Control de Fiscalización se ejerce sobre todo el sistema operante en su integridad, ya sea público o privado, pues dicho control centra su actividad en esa estructura denominada ente económico, incluido el mundo que lo circunda.

2.2. Objetivos de la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal dentro de su función de Control de Fiscalización al realizar su trabajo debe saber claramente los objetivos que persigue, entre ellos el CTCP (2008), hace referencia a los siguientes:

- Fiscalizar permanentemente las operaciones del ente económico.
- Evaluar en forma continua el sistema del control organizacional
- Denunciar oportunamente las irregularidades empresariales.
- Colaborar con la vigilancia y el control de los organismos del Estado.
- Inspeccionar asiduamente el patrimonio económico de sus vigilados.
- Dar instrucciones para el mejoramiento de los procesos administrativos.
- Prevenir el detrimento de los bienes propios y ajenos.
- Atestar la información que expida el ente económico.
- Dictaminar los Estados Financieros.
- Rendir informes sobre su labor y la gestión de los administradores.

El Revisor Fiscal, dados los objetivos señalados anteriormente, puede entenderse como un Fiscal Empresarial o un interventor integral con poder de sindicar conductas y comportamientos.

3. Ética y moral

Según Beuchot (2010), la ética es la ciencia o disciplina filosófica, teleológica o sociológica que estudia la conducta y actos de los seres humanos desde el punto de vista del bien y del mal, desde el punto de vista individual y social; trata de ver las razones por las cuales hacemos esto o aquello, acciones que tienen repercusiones en los demás y, por consiguiente, una responsabilidad. Se trata de una responsabilidad moral, no jurídica...la ética es la disciplina

filosófica que tiene que ver con lo que pensamos que debemos hacer... (p.5).

El actuar ético nos permite un crecimiento en lo personal y profesional y una convivencia en armonía con todos los que nos rodean, debido a nuestra rectitud, dándole de esta forma sentido a la vida y apertura a nuestro desarrollo profesional. Si bien el concepto de ética tiene diferentes connotaciones, en esta ponencia nos centraremos en la ética profesional del Revisor Fiscal respecto a su responsabilidad en cada una de las funciones que ejerza.

Al hablar de ética debemos tener claros dos conceptos, ética y moral. La ética trata sobre la razón y depende de la filosofía, se basa en la obediencia a las normas, las costumbres y preceptos o mandamientos culturales, jerárquicos o religiosos y en cambio la moral se basa en la obediencia a las normas, las costumbres y preceptos o mandamientos culturales, jerárquicos o religiosos, es el comportamiento con que actuamos en nuestra vida, busca fundamentar la manera de vivir por el pensamiento humano.

Etimológicamente «ética» y «moral» tienen el mismo significado. La palabra «moral» viene de del latín *mos* que significa hábito o costumbre; y «ética» del griego *ethos* que significa lo mismo.

La ética profesional son las normas y los principios por los cuales un profesional debe regirse, definiendo así de acuerdo con su moral, si su acción es buena o es mala. La ética profesional se basa en la responsabilidad que tenga el profesional y en la concientización sobre el sentido de esta, al ejercer sus funciones.

3.1. Concepto de principios y valores

Según Ramírez, Torres, Poveda, (2015), para comprender la ética hay que partir de la comprensión de los principios, los cuales son postulados o axiomas universales, inmutables, objetivos, indiscutibles, de general aceptación y con impacto, en relación con conductas o actuaciones de beneficio colectivo.

Los valores son creaciones humanas y se realizan en el hombre y para el hombre, pero no como individuo sino como ser social, es decir, se dan en un mundo social, por y para el hombre y sirven a sus fines supliendo sus intereses sociales. Los valores sirven para orientar las actuaciones positivas de las personas y la sociedad, son manifestaciones del deber ser que indican la importancia del alcance de los principios.

Los principios son las leyes naturales que son externas a nosotros y que en última instancia controlan las consecuencias de nuestros actos. Los valores son internos y subjetivos, y representan aquello que sentimos con más fuerza y que orienta nuestra conducta. Los valores son la forma o la manera como el hombre ve el principio que gobierna las conductas de las personas, pero los principios como leyes o reglas gobiernan las consecuencias de esas conductas.

En el actuar profesional del Revisor Fiscal se espera que este actúe en armonía con los principios de justicia, honestidad, sentido de pertenencia, respeto, lealtad, responsabilidad e integridad entre otros; los principios contienen los valores, los cuales buscan que las conductas o actuaciones contribuyan al beneficio colectivo de los stakeholders.

3.2. Moral y reglas de actuación

Las normas morales son modelos de actuación aceptados por los individuos y por la sociedad, conformadas por un conjunto de reglas que regulan el actuar del hombre en la sociedad y constituyen el marco que estructura la forma de proceder de los individuos.

El ejercicio de la Revisoría Fiscal está sujeto a normas jurídicas que imponen la forma de actuar del Revisor Fiscal, cuyo incumplimiento implica una sanción efectiva, determinada por ley ante el incumplimiento del código de ética profesional, el cual establece las pautas de conducta para el desempeño de las funciones propias del cargo dentro de un marco ético.

La revisoría fiscal en Colombia está regida por unos principios fundamentales que debe cumplir y se describen a continuación (Ley 43 de 1990):

- **Permanencia:** Indica que la labor del Revisor Fiscal debe realizarse de manera continua, pues como órgano de fiscalización requiere ejercer vigilancia constante sobre las operaciones efectuadas por la entidad objeto del examen del Revisor Fiscal; además debe inspeccionar y corroborar todo el proceso llevado a cabo para la toma de decisiones que genera las actividades realizadas por la entidad.
- **Integralidad:** Al ejercer la Revisoría Fiscal el control sobre toda la entidad es necesario que esta labor se realice de manera integral, por lo que ninguna actividad, área, operación o función debe escapar a la aplicación del control de fiscalización.
- **Oportunidad:** El ejercicio de la Revisoría Fiscal debe ser oportuno; esto hace referencia a que el control de fiscalización para que sea eficiente debe aplicarse en lo posible, antes y durante la ocurrencia de los hechos, pues de no ser así, podría suceder que se ejecuten operaciones que no se encuentran acordes con las normas preestablecidas, desviando a la entidad de su objetivo central.
- **Función preventiva:** En concordancia con el principio de oportunidad, las acciones realizadas por la Revisoría Fiscal deben buscar evitar el daño; por lo que, de acuerdo con señalamientos hechos por la Superintendencia Financiera, “*la vigilancia del Revisor Fiscal debe tener carácter preventivo*”, para lo cual es necesaria la emisión de informes oportunos que eviten que se incurra en actos irregulares.
- **Independencia:** Aunque la vinculación del Revisor Fiscal se suscribe con el presidente o gerente de la entidad, esto no implica que exista subordinación, por lo que el Revisor Fiscal no obedece órdenes o instrucciones de ningún estamento administrativo; su labor debe estar sustentada sin ningún impedimento, en la capacidad y buen juicio profesional de quien hace las veces de Revisor Fiscal.

- **Objetividad:** El Revisor Fiscal debe tener una actitud imparcial y sustentar sus acciones y su opinión en la realidad.
- **Fe pública:** Se entiende por fe pública la aceptación de lo dicho por aquellos que tienen la investidura para atestar, por lo que se presume que sus manifestaciones están revestidas de verdad y certeza. Teniendo en cuenta que la calidad de Revisor Fiscal recae exclusivamente en cabeza de los contadores públicos, los informes y documentos emitidos por él tienen la calidad de verdad, es decir, tienen el sello de la fe pública.
- **Actuación racional:** El ejercicio de la Revisoría Fiscal debe estar sustentado en un criterio racional y en un conocimiento basado en la lógica, en donde el juicio profesional tiene como base la evidencia obtenida mediante la aplicación de técnicas reconocidas.
- **Cobertura general:** El Revisor Fiscal debe ejecutar su trabajo en la entidad considerándola como un todo, por lo que sus acciones deben recaer sobre las transacciones, hechos económicos, operaciones, áreas, decisiones y políticas de la organización.
- **Cumplimiento de las normas de la profesión contable:** Las labores realizadas por los Revisores Fiscales deben efectuarse de acuerdo con las normas vigentes aplicables, que, para este caso, corresponden a las establecidas para los profesionales de la contaduría pública

3.3. Dilemas éticos del Revisor Fiscal

“Un dilema es un argumento formado de dos proposiciones contrarias disyuntivamente, con tal artificio que, negada o concedida cualquiera de las dos, queda demostrado lo que intenta probar (duda/ disyuntiva).” (Diccionario Real Academia Española 2017, página 86).

En un medio expuesto a continuos conflictos producto de intereses de cada una de las organizaciones que quieren imponer sus criterios y su poder, con frecuencia como Revisores Fiscales debemos resolver los dilemas éticos que se nos presentan frecuentemente. Un dilema ético es una situación que enfrenta el Revisor Fiscal, y en el que decide sobre la conducta que debe seguir en la organización que fiscaliza, y que comprende situaciones en las cuales la entidad puede afectar los intereses de otra, incidiendo en sus resultados.

De acuerdo con Larue Tone Hosmer (1987),

los problemas éticos son verdaderos dilemas gerenciales porque representan un conflicto entre el desempeño económico de la organización (medido por las ventas, costo y beneficios, etc.) y su desempeño social (expresado en términos de obligaciones a las personas tanto dentro como fuera de la organización).

Los dilemas éticos son una realidad de los Revisores Fiscales, afectan el bienestar de un número importante de empresas, si estos no actúan en la protección del bien común dentro de la responsabilidad social que les compete. Considere lo que haría usted ante una de las siguientes situaciones:

- Usted como Revisor Fiscal descubre que uno de los productos de la compañía es defectuoso y que el gerente de línea responsable de su producción conoce la situación, pero no ha dicho nada.
- Como Revisor Fiscal le pasan para que dictamine unos estados financieros que no expresan la realidad financiera y que incide negativamente en el patrimonio de miles de inversionistas y de acreedores.
- Usted como Revisor Fiscal observa una imperfección en el diseño de un nuevo producto, pero al informar sobre ello, la persona responsable no le hace caso.
- Usted como Revisor Fiscal se entera de que el gerente hace uso indebido de las propiedades de la empresa.
- El jefe de ventas de la empresa donde usted es Revisor Fiscal es cuñado de su médico personal, el cual lo invita a un elegante club de golf. Usted sabe que el jefe de ventas está defraudando a la empresa.
- Usted sabe que varios miembros del departamento de ventas están manipulando la información para tener una mayor comisión sobre las ventas.

Se espera que el Revisor Fiscal como guardián de la comunidad, actúe a la altura profesional que la ley le ha concedido, al facultarlo para dar Fe Pública, cumpliendo sus deberes y protegiendo el bien común. El Control de Fiscalización de la gestión de las organizaciones debe ejercerse con toda transparencia, a pesar de los dilemas y las adversidades que se presentan en el ejercicio profesional, por lo que las funciones de la Revisoría Fiscal deben ser ejercidas de manera altruista y desinteresada, dando un aporte que contribuya al crecimiento de los entes sujetos a su control.

4. Ética de las organizaciones

4.1. La ética en los negocios

Los avances científicos y tecnológicos han cambiado la vida de nuestro entorno. Pero a pesar de estos avances, el actuar de muchos negocios se ha apartado de una actuación ética, que equilibre los objetivos fundamentales de la entidad con el bienestar de la comunidad, generando un equilibrio entre esta y el medio en que se desenvuelve.

El sector empresarial influye sustancialmente en la vida de las personas que trabajan en su interior, y en aquellas que están alrededor de su espacio de operación. Los negocios como generadores de trabajo y riqueza impactan el desarrollo del medio en que participan, están inmersos en una comunidad, por lo que deben actuar en forma responsable, ajustados al respeto por las personas y el medio ambiente, dentro de una actuación ética, porque no sólo su función es económica, sino que tienen obligaciones éticas en su desempeño con la sociedad.

La ética en los negocios es esencial para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, un negocio ético estructura un sistema de control interno, que le permita mostrar la transparencia en todas sus actuaciones, facilitando así un trabajo preventivo y apoyado en riesgos por parte de la Revisoría Fiscal en el desempeño del trabajo, y en el cumplimiento de la responsabilidad social en le compete en su trabajo de control de fiscalización (Ver Figura 1).

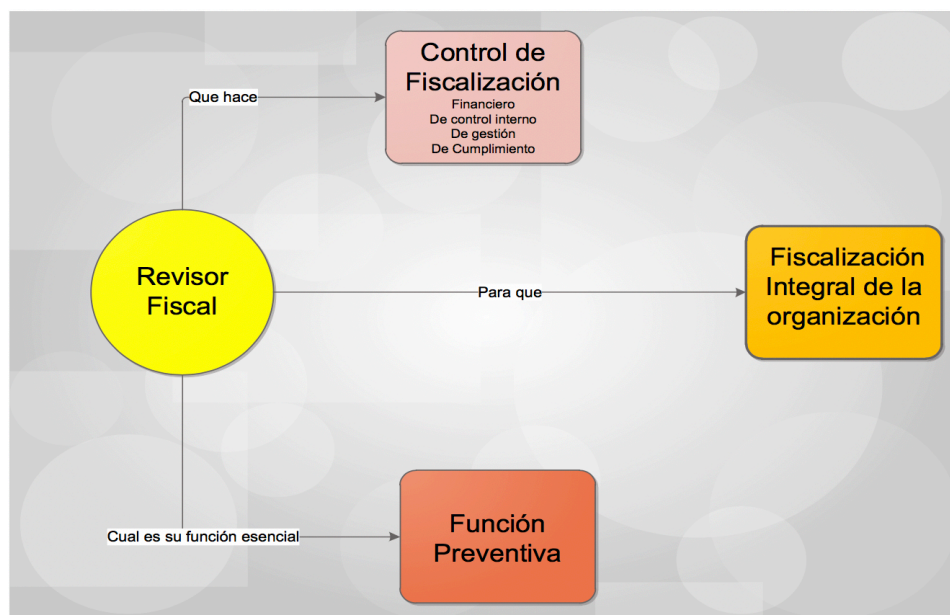


Figura 1. Papel del Revisor Fiscal en los Negocios

Fuente: Construcción propia

4.2. La ética en la administración

La ética en la administración ha llegado a ser una preocupación vital de las organizaciones en los últimos años. La globalización ha creado la necesidad de aplicar los principios y valores esenciales al realizar cualquier operación, y así evitar efectos negativos en las economías de los países.

La ética en las organizaciones contribuye al manejo adecuado de estas, e incide para que las decisiones que se tomen contribuyan al bienestar general de la entidad misma, y del medio en que opera; por lo que cada miembro de la organización que toma decisiones debe reflexionar sobre sus actuaciones éticas, actuando a conciencia y fundamentando sus juicios de valor en la reglamentación establecida por la entidad en sus códigos de ética y en la estructura de control interno establecido.

Entre algunos de los aspectos que afectan el adecuado manejo ético por parte de los administradores tenemos:

- *La discrecionalidad*

Capacidad del directivo para actuar, para tomar decisiones, para poner en juego toda su influencia técnica, profesional, legal, administrativa, política, o personal, con el fin de servir a los intereses que le han sido confiados.

Con base en la discrecionalidad, el directivo puede decidir qué y cuanto gastar, favorecer decisiones, decidir sobre vinculación de personal. “a mayor discrecionalidad, mayor probabilidad de faltas a la ética”.

- *Talento humano*

Se da cuando las trabajadoras, no son seleccionadas con base en criterios objetivos, se desconocen o no se aplican las normas para proveer cargos, cuando no se revisan los antecedentes de las personas que se van a vincular, cuando los trabajadores, no tienen iguales posibilidades de desarrollo.

- *La centralización*

Cuando esto se da, es posible que lo que se busca es el manejo absoluto de las decisiones, para orientarlas en beneficio de intereses personales o de terceros.

- *Descentralización sin control*

Puede presentarse en empresas que, por su tamaño y complejidad, desarrollan actividades en diferentes áreas, edificios, ciudades, sucursales, que, por la distancia, el tamaño, los costos o el tiempo, no son objeto de controles rigurosos y racionales.

- *El control*

En ocasiones los directivos, por falta de criterios gerenciales en el ejercicio de sus cargos, tienden a ser permisivos o equivocadamente democráticos en su actuación, lo cual se traduce en falta de políticas definidas de control, que hacen que los trabajadores no respondan por los actos que les son confiados.

- *La remuneración*

Los bajos salarios, la no compensación adecuada del esfuerzo laboral, la discrepancia con lo que les pagan a otros por trabajos similares, incluso, el que el trabajador no pueda satisfacer sus necesidades personales con lo que gana, puede hacer vulnerables a las empresas frente a las actuaciones éticas de los miembros de la administración.

- *Cultura ética*

Cuando los directivos son laxos en la exigencia de respeto por los valores, cuando ellos mismos no son el mayor ejemplo de transparencia y honestidad y cuando los trabajadores anteponen sus intereses personales para actuar de manera indebida, existe la probabilidad de corrupción.

La reglamentación de las compañías debe establecer guías éticas para todos los empleados, cuando éstos se enfrenten a situaciones ambiguas; los reglamentos deben estar estructurados en manuales de procesos y procedimientos, deben estar actualizándose en forma permanente y son la guía sobre la cual el Revisor Fiscal mide el cumplimiento de los requerimientos éticos por cada uno de los miembros de la administración.

4.3. Cultura y ética organizacional

La cultura organizacional la conforman un conjunto de ideas, tradiciones, valores, creencias y características compartidas, que asumen e identifican a los miembros de una organización, las

cuales se deben representar de diferentes maneras y expresan a donde se quiere llegar. Estas dinámicas son expresadas por la percepción de las personas que conforman la organización de acuerdo con sus capacidades, conocimiento, liderazgo, lenguaje e influencia sobre los compañeros y la concepción que se tenga del direccionamiento la empresa (Ver Figura 2).



Figura 2. Cultura y ética organizacional

Fuente: Adaptación presentaciones Contaduría General de la Nación de Colombia en la Universidad del Valle, Cali, 02/05/2019

Peters y Waterman (1984) (citado en Garrido, 2001) aseguran que la cultura organizacional es un recurso o activo organizacional, que, al ser gestionado correctamente, desde sus valores, símbolos, lenguaje, ideología, creencias y ritos, puede afectar el rendimiento de los integrantes de las empresas. La cultura organizacional es concebida en cada entidad en forma diferente y puede estar enfocada a aspectos como la oportuna atención del cliente, excelente calidad de los productos, el cumplimiento de las normas, el trabajo en equipo, trabajo basado en procesos, procesos de ventas basados en el conocimiento de las ventajas competitivas del producto, producción estandarizada, entre otros.

La moral en una organización se refiere al conjunto de normas y principios en que se basa su cultura y costumbres, y se diferencia de la ética, en que esta se refiere a las reglas de conducta que se aplican a un grupo determinado y sus acciones, relativas a lo bueno, lo malo, lo aceptable o lo correcto.

4.4. Ética y ventajas competitivas para la organización

Soto y Cárdenas (2008), plantean que la ética organizacional contribuye a definir cuál es la mejor acción para seguir por parte de los gerentes, en las decisiones que se deben tomar, y que beneficien a todas las partes interesadas de una organización. Para evitar las actuaciones

que van en contravía de las actuaciones éticas, las organizaciones disponen de códigos o manuales, que son guías de actuación que deben seguir todos los integrantes de una entidad. El manejo ético de las organizaciones les permite a estas tener una serie de ventajas competitivas, podríamos citar entre otras:

- Aumento de la productividad cuando las personas interactúan y trabajan en equipo.
- Reducción de los costos en los procesos de producción.
- Mejora de la credibilidad y reputación de la empresa.
- Bienestar de los miembros de la organización y de la comunidad en que interactúa.
- Se agilizan los procesos.
- Información financiera confiable.
- Creación de una cultura ética.
- Conocimiento de lo que se puede hacer y lo que no se puede hacer en materia ética.
- Fácil definición de las diferencias y conflictos que se puedan presentar.

Para lograr ventajas competitivas de una actuación ética en la organización, los directivos deben establecer manuales de procesos y procedimientos, que establezcan las actuaciones que deben seguir sus trabajadores y donde se determinen, tanto los incentivos como las sanciones a que están sometidos quienes no tengan un comportamiento ético. De acuerdo con Soto y Cárdenas (2008), los gerentes deben establecer herramientas para establecer una organización ética, las cuales son:

- Promover valores morales como resultado de reglas y normas éticas específicas que las personas utilicen para tomar las decisiones.
- Informar a personas externas a la organización, como por ejemplo los clientes, de los valores éticos que rigen en la organización.
- Establecer castigos para los comportamientos poco éticos, así como incentivos para los que sí lo son.
- Tomar decisiones que asignen recursos organizacionales y que sigan las políticas basadas en la posición ética de la organización.
- Diseñar una estructura ética y un sistema de control. Por ejemplo, pueden crear procedimientos por los cuales los subordinados tengan un acceso a los clientes para que estos puedan informar de sus preocupaciones respecto a los comportamientos poco éticos. Se puede crear para ello la figura del director ético. Todos los valores éticos fluyen de arriba a abajo, por tanto, la estructura organizacional será quien fortalezca o debilite el diseño establecido.
- Crear una cultura ética. Es decir, crear una serie de valores, reglas y normas que definan de forma clara cuál es la posición ética de la organización. Si los altos directivos son éticos será más fácil que exista una cultura ética en la organización, de todas formas, el compromiso de tener esa cultura ética debe ser seguido a todos los niveles.
- Apoyar las pretensiones de todos los grupos interesados. Los accionistas tienen el poder de cambiar a aquellos gerentes que no impongan una buena cultura ética a la organización. Tener mala reputación puede provocar un descenso de la confianza de los clientes y de las

acciones de la sociedad. Hoy en día es importante apoyar esa buena reputación mediante comportamientos éticos, por eso es conveniente que los accionistas, mediante la junta directiva, transmitan a los gerentes la disciplina que hay que llevar para conseguir una buena cultura ética.

Las actuaciones éticas de la organización facilitan el trabajo de la Revisoría Fiscal, porque podrá encontrar un Sistema de Control Interno sólido, debidamente implementado y aplicado por cada uno de los miembros de la organización. Ante lo anterior, los riesgos y el alcance del trabajo se disminuyen, permitiéndole al Revisor Fiscal encaminar su trabajo en labores preventivas y dedicar un mayor tiempo al análisis de los resultados como producto del Control de Fiscalización.

5. Ética y moral del revisor fiscal

5.1. El Revisor Fiscal como sujeto de la ética

El Revisor Fiscal en Colombia, cuya función debe ser ejercida por un contador público, es sujeto del cumplimiento del Código de Ética contenido en la ley 43 de 1990 y el Decreto 302 (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo 2015), que establece el marco normativo para las normas de aseguramiento; la primera norma plantea que el contador público debe velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por esta, no solamente a las personas naturales y jurídicas vinculadas directamente a la empresa, sino a la sociedad en general, y naturalmente el Estado, ya que su función es social, especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí.

El Código de Ética del Decreto 302 de 2015 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pone a tono la normativa nacional con la internacional y debe ser aplicado por el contador público en sus funciones de Revisor Fiscal; la parte A establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad y proporciona un marco conceptual que éstos aplicarán con el fin de:

- Identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y
- Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el profesional de la contabilidad determina que las amenazas superan un nivel del que un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

Las partes B y C describen el modo en que se aplica el marco conceptual en determinadas situaciones. La parte B se aplica a los profesionales de la contabilidad en ejercicio. La parte C se aplica a los profesionales de la contabilidad en la empresa. Es posible que los profesionales de la contabilidad en ejercicio encuentren que la parte C es relevante para sus circunstancias particulares (Código de Ética IFAC 2015).



Figura 3. Perfil ético del Revisor Fiscal

Fuente: Adaptación presentaciones Contaduría General de la Nación de Colombia en la Universidad del Valle, Cali, 02/05/2019

5.2. Principios de la ética profesional del Revisor Fiscal

Son reglas o normas de carácter general y universal que orientan la acción del Revisor Fiscal, y nacen de la necesidad de desarrollo, de convivencia, de armonía y de paz en el ejercicio profesional, respetando los aspectos particulares que se manejen en cada organización y que la diferencian de otras.

Los principios de ética profesional del Revisor Fiscal son fundamentales en una sociedad en la que las prácticas profesionales están encaminadas a la búsqueda de la efectividad, que les permita a los Revisores Fiscales ser competitivos, en un medio cada vez más exigente que reclama permanentemente idoneidad de parte de quienes ofrecen sus servicios profesionales. Los siguientes son los principios básicos aplicables en el desarrollo de la Revisoría Fiscal (Ley 43 de 1990):

- Integridad

Ninguna actividad, área, operación o función debe quedar por fuera de la labor del Revisor Fiscal.

- Objetividad

Determina que tanto en las labores desarrolladas por la Revisoría Fiscal - incluida en forma primordial, la obtención de evidencia, así como en lo atinente a la emisión del juicio profesional por parte del Revisor Fiscal -, *se deberá observar una actitud imparcial, sustentada en la realidad y en la conciencia social.*

- Independencia

La Revisoría Fiscal es una institución designada por el máximo estamento de la organización - Asamblea, Junta General de Socios o máximo órgano de dirección -, y advirtiéndole que *las funciones emanan de la ley*, la independencia de la Revisoría Fiscal está a salvo de presiones administrativas, por lo que su labor se puede sustentar sin ningún impedimento, en la capacidad y buen juicio profesional de sus representantes.

- Responsabilidad del Revisor Fiscal

El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

- Confidencialidad

El Revisor Fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.

- Observación de las disposiciones normativas

Determina que las labores desarrolladas por la Revisoría Fiscal se deben realizar de acuerdo con las normas aplicables en cada caso por parte de los profesionales de la contaduría pública.

- Competencia y actualización profesional

El Revisor Fiscal solo debe contratar trabajos para los cuales el o sus asociados o colaboradores cuenten con la capacidad e idoneidad necesarias para que los servicios comprometidos se realicen en forma eficaz y satisfactoria.

- Difusión y colaboración

El Revisor Fiscal debe contribuir dentro de sus posibilidades personales al desarrollo, superación y dignificación de la profesión aportando en la enseñanza de la contaduría pública.

- Respeto entre colegas

El Revisor Fiscal debe mantener siempre presente la sinceridad, buena fe y lealtad con sus colegas en el ejercicio libre y honesto de la profesión y para una convivencia pacífica, amistosa y cordial entre sus miembros.

- Conducta ética

El Revisor Fiscal debe abstenerse de realizar cualquier acto que afecte negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en el descrédito de la profesión.

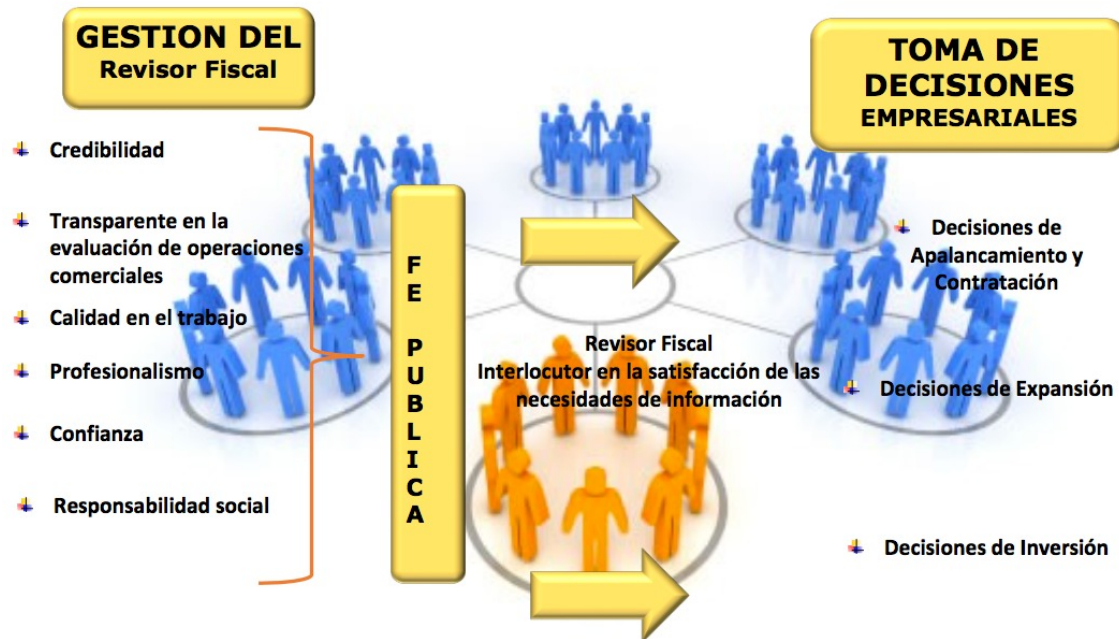


Figura 4. Actuación del Revisor Fiscal

Fuente: Adaptación de los autores de las presentaciones Contaduría General de la Nación de Colombia en la Universidad del Valle, Cali, 02/05/2019

5.3. Formación ética del Revisor Fiscal

La formación del Revisor Fiscal implica la demostración de sus estudios en Contaduría Pública y preferiblemente con Especialización en Revisoría Fiscal, experiencia en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, en donde demuestre sus destrezas, habilidades, actitudes, además de la actualización permanente de sus conocimientos; los anteriores elementos se manifiestan en el saber-pensar, en el hacer-tener y en sentir-ser, dirigidos en el desempeño y ofrecimiento de servicios de alta calidad a la sociedad en general.

El trabajo del Revisor Fiscal, también ha sido afectado por la globalización, que ha incidido en los sistemas sociales, culturales, económicos de las organizaciones, y que afecta la forma de enfocar el trabajo de Fiscalización, y lo enfrenta ante situaciones que lo ponen a prueba en su actuar ético y expresan la falta de idoneidad de estas entidades, cuando lo único que persiguen es el lucro, sin interesar los medios para lograrlo, pisoteando así el bienestar de la comunidad en busca del beneficio particular.

Ante la falta de integridad de algunas organizaciones, surge la pregunta, ¿cuál debe ser la formación ética del Revisor Fiscal que le permita cumplir con los principios que debe seguir acorde con lo que espera la sociedad de sus actuaciones?, ante esta pregunta se podría responder que una alta formación académica, en la cual esté incluido el correcto actuar ético y una buena experiencia profesional, podrían minimizar los riesgos, pero una presión personal por parte de quienes tienen el poder, puede poner a tambalear el actuar ético del Revisor

Fiscal, si este no cuenta con el suficiente carácter para afrontar todas las situaciones que en su diario desempeño encuentra en su camino.

5.4. Reflexiones sobre la moral en la Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal en Colombia está regida por numerosos y dispersos patrones jurídicos que en ocasiones se tornan ideales, ante lo cual surge la duda sobre la capacidad para afrontarlos y más cuando existen diversas personas en las organizaciones vinculadas a hechos que atentan contra la ética y en gran cantidad de ocasiones solo el Revisor Fiscal es llamado a responder en la instancia de valoración punitiva.

Según el refrán popular, el lazo se rompe por su parte más débil. Mientras los accionistas no tomen conciencia de la necesidad de dotar de suficientes recursos y una adecuada remuneración a los Revisores Fiscales, mientras ellos no sean el objeto de las comunicaciones de las entidades gubernamentales de control, mientras la Revisoría Fiscal no sea su problema, mientras las auditorías internas prosperen ante la mirada expectante del Revisor Fiscal, mientras los administradores sigan siendo los negociadores en el proceso de contratación de dicho funcionario, el Revisor Fiscal, blanco de todas las exigencias, seguirá solo en la lucha por cumplir satisfactoriamente todos los ideales legislativos. (Bermúdez G 1993).

Plantea igualmente Bermúdez (1993) que esa situación se ha venido agravando en la medida en que la problemática se ha convertido en una cuestión de ética. Los juristas sin reato pretenden que se aprenda a conjugar el verbo renunciar. Si no le pagan lo suficiente renuncie. Si no le suministran los recursos necesarios, renuncie. Si no le asignan los suficientes auxiliares entrenados y capacitados renuncie. Si no puede abarcar todas las áreas de la organización, renuncie. Si no puede garantizar la exactitud, renuncie. Renunciar parece ser la solución ante las circunstancias. Algún día, de seguir ese camino todos los contadores públicos en la función de Revisores Fiscales, habrán renunciado, los accionistas o socios seguirán al margen de la cuestión y el Estado probablemente aún no entienda *que el problema no es ético*, -sin negar que pueden haber y hay casos inmorales- sino que ante todo se trata de la falta de un esquema razonable, ideal pero humano, jurídico pero técnico, denunciante pero no asegurador, suficientemente dotado de medios, físicos y humanos, dentro del cual se pueda realizar un trabajo de alta calidad profesional.

La legislación en Revisoría Fiscal está basada en un modelo de control integral, el cual abarca no solo los aspectos contables, sino que se extiende por toda la organización, verificando todo tipo de asuntos, es decir le corresponde abarcar además de lo contable, la evaluación del control interno, la gestión y el cumplimiento de los diferentes asuntos legales, esta situación hace que la formación del Revisor Fiscal abarque aspectos que en su formación profesional no estudió, exponiéndose en esta forma, a pesar de apoyarse en expertos, a cometer errores que atenten contra la ética profesional.

Según Sarmiento P (2008) la utilidad que presta el Revisoría Fiscal como institución no lo puede convertir en un órgano omnímodo y ubicuo, capaz de dominar todos los campos, evaluar todos los temas y no solamente descubrir, sino adelantarse a todas las posibles situaciones que puedan ocurrir en el mundo empresarial.

6. Responsabilidad del Revisor Fiscal

6.1. Concepto de responsabilidad

El diccionario de la real academia española con respecto a la responsabilidad dice que esta proviene del latín “*responsum*” (el obligado a responder de algo o de alguien). Los verbos lino “*Respondere y Spondere*” están estrechamente relacionados y se utilizaban mucho en el ámbito jurídico. El primero, significaba defender o justificar un hecho en un juicio y el segundo, jurar, prometer o asumir una obligación”. “La responsabilidad es la Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.”

La responsabilidad del Revisor Fiscal implica cumplir con todas las obligaciones expresadas en las normas legales, actuar con diligencia al realizar su trabajo, ser cuidadoso al dar instrucciones, tomar decisiones soportadas en la evidencia. En síntesis, podríamos concluir que el Revisor Fiscal debe responder y comprometerse en la ejecución del trabajo que le ha sido encomendado, contribuyendo en el proceso de fiscalización a la mejora continua de la organización, asumiendo las consecuencias de sus propias actuaciones.

Realizar un trabajo profesional responsable aporta muchos beneficios en el ejercicio profesional, ya que contribuye a conseguir los objetivos y metas trazadas, crea valores en el equipo de trabajo, muestra una imagen de transparencia y honestidad generando credibilidad; la responsabilidad permite que los Revisores Fiscales sean más autónomos, al asumir las consecuencias de sus propios actos y decisiones. Es por eso por lo que la sociedad, valora la responsabilidad del trabajo del Revisor positivamente, pues proporciona seguridad, confianza y estabilidad en las organizaciones que fiscaliza.

La credibilidad en el trabajo del Revisor Fiscal genera confianza pública, que es la que se tiene en alguien por lo que es, por la forma como procede, por lo que representa o a quien representa. Por ello genera certidumbre, seguridad, fe, tranquilidad. No se puede aspirar al reconocimiento y confianza del contenido de una atestación o de un dictamen, si no se ha generado previamente dicho reconocimiento. La fe pública es sólo la forma, ya que la esencia del Revisor Fiscal es la confianza pública lograda gracias a las capacidades técnicas, profesionales y éticas.

La Revisoría Fiscal es una función pública y por tanto digna de confianza y credibilidad, pero la confianza no se impone, sino que se gana mediante la demostración de calidad y capacidad en el desempeño del más alto cargo de fiscalización privada (CTCP 2008). También se puede ganar credibilidad con la demostración clara y contundente soportada en la evidencia, del contenido de una atestación, dictamen u opinión.

6.2. Responsabilidad y culpa del Revisor Fiscal

Ser responsable de algo, no necesariamente indica ser culpable. No es lo mismo ser responsable por la elaboración de un informe, que ser culpable por la entrega oportuna del mismo; ejemplo el Revisor Fiscal es responsable de la firma oportuna de las declaraciones tributarias, pero no es culpable de los intereses y sanciones por la falta de presentación y pago

oportuno de las mismas, pues dicha labor le corresponde a la administración de la empresa. La culpa implica una acción voluntaria, consciente y activa que conlleva a resultados negativos y a determinar la causa y el efecto de las cosas que dependen de diversos factores.

El Revisor Fiscal no es responsable de cosas que no puede controlar, que no puede cambiar, ni aun deseándolo, porque si la empresa no tiene, como en el ejemplo anterior, la voluntad de pagar, por muy a tiempo que se firmen las declaraciones tributarias, no se puede hacer nada, y la culpa recae directamente en los que tenían la obligación de presentarlas y pagarlas. Si las responsabilidades no están definidas en forma clara, lo que se forma al interior de las organizaciones, son conflictos entre su personal, pues cada uno pretende echarle la culpa al otro.

Desde el punto de vista legal la responsabilidad es aquel elemento de un proceso sobre el que recae la determinación de la culpa, el cual es el elemento determinante de su tipificación. Para efectos de entender su aplicación, se puede analizar desde una perspectiva punitiva, que se determina por la aplicación de una sanción o penalidad como consecuencia de incurrir en unas conductas desviadas o prohibidas por la ley (culpa o dolo). La imposición de dichas sanciones tiene por finalidad la armonía de la sociedad y proteger los bienes tutelados por normas de carácter superior. A continuación se plantean algunas definiciones de ley:

- Culpa

Es definida como la falta voluntaria o no de una persona que produce un mal o daño, generada ya sea por el descuido o desprecio absoluto en la adopción de las precauciones más elementales para evitar la ocurrencia del daño mismo, o por la intencionalidad y conciencia de causarlo.

- Dolo

Es la maniobra fraudulenta que tiene por objeto engañar a una de las partes en un acto jurídico, a fin de lograr el consentimiento de ella. Por su parte, el daño es considerado como el detrimento, pérdida o menoscabo del patrimonio de una persona.

- Fuerza mayor

Es toda situación que no puede ser prevista o siendo previsible no es controlable o resistible.

- Caso fortuito

El caso fortuito, por su parte, es un suceso inopinado que no se puede prever ni resistir.

Las definiciones anteriores dejan claro que el Revisor Fiscal es responsable por el incumplimiento de sus deberes y prohibiciones, por las violaciones y abuso de sus derechos, el incumplimiento de sus funciones, así no tenga la intencionalidad de incurrir en dichos actos. La obligación de responder puede ser objetiva y se fundamenta exclusivamente en el producto, sin importar lo que ha sucedido en el proceso, o también puede ser subjetiva, donde el

resultado de la actuación es negligente, es decir la responsabilidad se da existiendo o no la intención, pero que sin embargo generan daño a terceros.

Dentro de su trabajo el Revisor Fiscal entre otras, tiene las siguientes responsabilidades:

- Responsabilidad en la determinación en la planeación del trabajo.
- Responsabilidad en la evaluación del sistema de control interno.
- Responsabilidad en la determinación del alcance del trabajo
- Responsabilidad en la valoración de riesgos.
- Responsabilidad en relación con el fraude.
- Responsabilidad en la preparación de la documentación.
- Responsabilidad por la evaluación y opinión.
- Responsabilidad civil, penal y tributaria.
- Responsabilidad con respecto a los estados financieros, etc.

6.3. La responsabilidad del Revisor Fiscal ante las exigencias de la sociedad

Todo Revisor Fiscal es un abanderado de la buena fe, su actuación es de carácter público, su atestación significa que la sociedad puede confiar en todas las actuaciones llevadas a cabo por él, porque están conforme a la ley y a las buenas costumbres. En el ejercicio de sus actuaciones profesionales, el Revisor Fiscal desarrolla una labor social, toda vez que su actividad puede beneficiar o perjudicar a toda una colectividad; es por ello que se le exige honestidad y un fuerte compromiso ético.

Hacer las cosas mal o equivocarse ejerciendo la Revisoría Fiscal, puede conllevar serias consecuencias, por lo que no está demás tener claro cuáles son las principales funciones que debe asumir un Revisor Fiscal consignadas en el Código de Comercio capítulo VIII, artículo 207, además de otras estipuladas en las normas legales. Todas ellas son de obligatoria observancia por parte del Revisor Fiscal, a quien corresponde dar cuenta del cumplimiento de cada una de ellas. A continuación se exponen y explican de manera individual, iniciando por las contenidas en el mencionado artículo 207 del Código de Comercio (CTCP 2008):

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

La labor del Revisor Fiscal está encaminada a verificar con criterio de certeza, que la administración cumple con los acuerdos particulares (estatutos y decisiones de los órganos del ente económico), cuidando siempre de que la normatividad interna se ajuste a los presupuestos del objeto social.

Para cumplir con esta tarea, el Revisor Fiscal debe tener un conocimiento amplio y suficiente del ente económico bajo su control, de forma que puede efectuar un adecuado seguimiento a las actividades y procesos en sus niveles directivo, administrativo y operacional, atendiendo a su naturaleza, verificando el cumplimiento de las competencias asignadas a cada uno y las obligaciones sobre información y destinación de resultados.

Esta función implica además que el Revisor Fiscal se cerciore (constate o compruebe con certeza), que todas las operaciones que ha adelantado el ente económico (actividades y transacciones de distinto orden), por cuenta propia o por encargo de un tercero se ajustan íntegramente a las decisiones de los órganos societarios (actos de la voluntad que en el carácter de órdenes imparten los estamentos directivos) y, que igualmente se cumple cabalmente con los presupuestos establecidos para el funcionamiento de la compañía, conforme a los estatutos sociales.

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

La razón de ser de la Revisoría Fiscal es la defensa del interés público, por eso cuando el Revisor Fiscal en el ejercicio de sus funciones detecta irregularidades, debe informarlas por escrito oportunamente, conforme a la gravedad de los hechos, utilizando el conducto regular aplicable, esto es, dirigiéndose al gerente y, si es el caso a la junta directiva, asamblea o junta de socios según corresponda, a fin de que se adopten las medidas correctivas que sean pertinentes.

Puede advertirse que esta obligación del Revisor Fiscal implica rendir un informe (o dar cuenta) por escrito a los órganos sociales sobre las irregularidades que detecte; obligación que debe concretarse ante quien ostente legalmente la facultad de adoptar las medidas o decisiones encaminadas a resolverlas y subsanarlas, correspondiendo en casos excepcionales, dirigirse a las autoridades, sea por su competencia de inspección, vigilancia y control, o por tratarse de infracciones tributarias, policivas, penales o de orden público que ameriten dar aviso, para efectos preventivos del interés general.

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

El Revisor Fiscal, es la persona indicada para colaborar con los organismos del Estado que ejerzan algún tipo de supervisión sobre la compañía, por lo tanto, le corresponde coadyuvar con las entidades de control cuando éstas lo requieran, obligación de la cual no puede sustraerse, so pena de violación de la norma.

La colaboración se extiende a vigilar el cumplimiento de las instrucciones o planes de mejoramiento determinados por los entes de vigilancia y control y a suministrar la información que se requiera dentro de plazos razonables.

Igualmente, el Revisor Fiscal deberá entregar información documentada sobre aquellos hechos que ameriten una investigación administrativa o de otra índole por parte de las autoridades.

En lo pertinente, suministrará copia de sus informes, memorándum o documentación referente al ejercicio de su cargo.

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

Con el mismo propósito, el Revisor Fiscal debe constatar que la correspondencia de la compañía se encuentra adecuadamente protegida, no sólo por un criterio organizacional, sino por aspectos relacionados con el control interno, de salvaguarda de la historia de las operaciones y de los hechos económicos realizados, así como también en protección de los intereses involucrados tanto en el orden jurídico como societario, todo ello sin olvidar que la correspondencia hace parte del sistema de información contable.

En desarrollo de esta función, el Revisor Fiscal también debe impartir las instrucciones necesarias para que se apliquen los correctivos que sean convenientes, facultad que debe entenderse como la capacidad otorgada por la Ley para que, dado el conocimiento que se le atribuye, pueda comunicar y participar a la administración de su criterio respecto de las tareas que se le han asignado, sin que por ello pueda perderse de vista que la responsabilidad de llevar la contabilidad y los libros de actas se encuentra en cabeza de los administradores.

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

Esta función consiste en examinar frecuente y cuidadosamente los bienes de la sociedad, es decir, todos aquellos sobre los cuales se tiene un derecho de propiedad, para asegurarse de que existen real y efectivamente, y que se han adoptado las medidas necesarias para su conservación y protección, esto es, que el ente económico la salvaguarda de manera adecuada contra el fraude, el hurto, el daño o el desmedro, o sobre cualquier otro aspecto similar.

Así mismo, esta función también comprende el examen permanente por parte del Revisor Fiscal para cerciorarse del debido cuidado que se tiene de aquellos bienes sobre los cuales no se posee un título de propiedad, pero que el ente económico los tiene bajo su cuidado, tales los casos, por ejemplo, de bienes recibidos en consignación, en arrendamiento financiero, en comodato etc.

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

El papel del Revisor Fiscal no es pasivo, como claramente lo contempla la ley, por ello está en la obligación de pedir informes a la administración, practicar inspecciones sin ninguna limitación, impartir instrucciones en todos los aspectos que considere pertinentes y, en general desarrollar toda la actividad necesaria para ejercer un permanente y efectivo seguimiento al desarrollo de las operaciones y en especial a los controles establecidos sobre los valores sociales, esto es, a todos aquellos que constituyan un valor apreciable en dinero

o en especie y de los cuales se derive un derecho de propiedad o de usufructo para la compañía, o a su vez, representen un valor intangible como el capital intelectual, la cultura empresarial, el desarrollo organizacional.

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

En cuanto tiene que ver con esta función, la misma hoy cobra una importancia capital, toda vez que la autorización de los estados financieros, para el caso, el balance general y demás estados ordenados por la ley, solamente puede entenderse cumplida cuando los mismos se encuentren debidamente dictaminados por el Revisor Fiscal, conforme los postulados del Artículo 38 de la Ley 222 de 1995. Es en este preciso momento cuando tales estados financieros se encuentran autorizados para ponerse en consideración de los asociados o de cualquier tercero. La autorización por tanto únicamente debe entenderse surtida cuando se cumpla con la suscripción de los estados financieros anotados por parte del Revisor Fiscal, agregando la expresión “*ver opinión adjunta u otra similar*” y acompañándose con el dictamen correspondiente.

8. “Convocar a la Asamblea o la Junta de Socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario”.

Esta función, resulta de particular importancia, cuando el Revisor Fiscal en razón de los hallazgos obtenidos y con base en su juicio profesional, considera que se debe convocar para atender aspectos de particular importancia o de urgencia manifiesta, ya sea por malas decisiones administrativas, incompetencia de los administradores en su gestión, irregularidades de cualquier índole, u otros asuntos que requieran la atención inmediata del máximo órgano social, como por ejemplo, podría ser la renuncia del propio Revisor Fiscal.

9. “Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios”

Con base en esta función se deja abierta la posibilidad para que, por vía legal o estatutaria, o por decisión de la asamblea, de la junta de socios o del máximo órgano de dirección, le sean señaladas al Revisor Fiscal atribuciones adicionales, las cuales, en todo caso, serán acordes con la naturaleza del cargo, sus funciones principales y su autonomía e independencia.

Las funciones a cumplir pueden contemplar situaciones especiales, como aquellas que se pueden desempeñar en la llamada Revisoría Fiscal Potestativa, al tenor de lo dispuesto en el párrafo del artículo 207 del Código de Comercio que señala: “(...) *En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, este ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulaciones expresas de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o la asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo (...)*”

6.4. Tipos de responsabilidad y sanciones

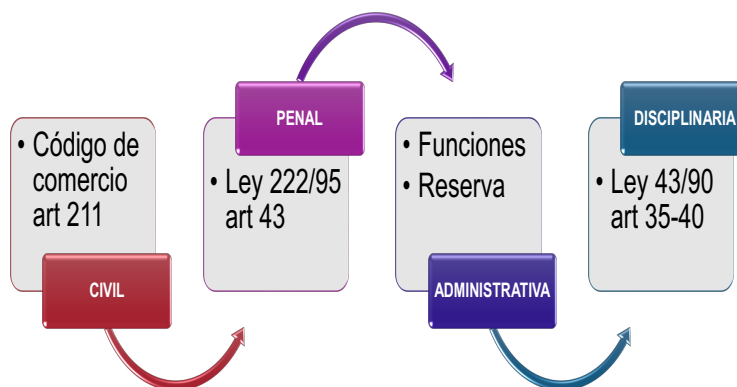


Figura 5. Responsabilidad del Revisor Fiscal

Fuente: Construcción propia

Entre los tipos de responsabilidad del profesional de la Contaduría Pública que actúa en funciones de Revisoría Fiscal, se destacan las siguientes:

- Responsabilidad civil.

Por naturaleza la de sus servicios profesionales; el Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

- Responsabilidad penal.

Si a sabiendas autoriza balances con inexactitudes graves. Puede ser procesado de acuerdo con el Código Penal si se configura la falsedad en documentos privados.

- Responsabilidad Profesional.

Porque debe cumplir con el Código de Ética Profesional, que contiene las normas de moral profesional.

- Responsabilidad Social.

Por la función que cumple la empresa a la que presta sus servicios profesionales, de la que se deriva el bienestar social de la comunidad.

- Responsabilidad Pecuniaria.

Sanciones con multas sucesivas (de acuerdo con, las tarifas que estén vigentes, y las cuales generalmente están establecidas en salarios mínimos), porque es solidariamente responsable, con los administradores y funcionarios directivos.

Además, los Revisores Fiscales se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por las culpas y delitos que cometiesen en el ejercicio de actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiese lugar conforme a las leyes.

Las primeras responsabilidades están consagradas en el artículo 211 del Código de Comercio, el cual preceptúa que “El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de funciones. La segunda, esto es la penal, está determinada en los artículos 42, 43 y 45 de la Ley 222 de 1995.

Ley 43 de 1990 que reglamenta la profesión del contador público y establece las siguientes sanciones:

ART. 23. —De las sanciones. La Junta Central de Contadores podrá imponer las siguientes sanciones:

1. Amonestaciones en el caso de fallas leves.
2. Multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una.
3. Suspensión de la inscripción.
4. Cancelación de la inscripción.

ART. 25. —De la suspensión. Son causales de suspensión de la inscripción de un contador público hasta el término de un (1) año, las siguientes:

1. La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarada, que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
2. La violación de las normas de ética profesional.
3. Actuar con quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
4. Desconocer las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.
5. Desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registro e informaciones contables.
6. Incurrir en violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión.
7. Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.
8. Las demás que establezcan las leyes.

Los Revisores Fiscales tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el Revisor Fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los Revisores Fiscales.

PAR. 1º—Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de contadores públicos en los siguientes casos:

- a) Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actuaren a nombre de la sociedad de contadores públicos y desarrollaren actividades contrarias a la ley o a la ética profesional.

b) Cuando la sociedad de contadores públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma ley. Para la aplicación de las sanciones previstas en este artículo, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la presente ley. Y los pliegos de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora.

PAR. 2º—La sanción de cancelación al contador público podrá ser levantada a los diez (10) años o antes, si la justicia penal rehabilitare al condenado.

Independientemente de que el Revisor Fiscal deba cumplir con los lineamientos de ética promulgados por la profesión, la sociedad le exige y espera que este actúe con rectitud en protección de los derechos de la comunidad, función que le ha conferido la ley, y cuyos actos se sobreentiende desarrolla con total transparencia.

8. Conclusiones

- El sistema de derecho, en el cual se basa la Revisoría Fiscal, es el latino. El Estado le delega, al Revisor Fiscal, el control de fiscalización de los entes económicos, para garantizar el sano desempeño de las operaciones. Para así cumplir las disposiciones normativas estatutarias.
- La Revisoría Fiscal en Colombia tiene una larga vida institucional. Nació en el creciente desarrollo comercial y financiero de las organizaciones, en la segunda mitad del siglo XIX. Y ha sido creada y reglamentada por el Estado colombiano.
- La sociedad le exige al Revisor Fiscal, como guardián de sus intereses, una actuación ética y moral impecable en cumplimiento de sus responsabilidades.
- La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional, con sujeción a las normas que le son propias. Le corresponde vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones. Todo esto, por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable (Contador Público).
- En años recientes se han presentado numerosos casos de fraude tanto en Colombia como en diversos países; que han causado la quiebra de organizaciones, por el manejo malintencionado de sus administradores que incurrieron en la manipulación de cuentas y crearon una maraña de sociedades paralelas en paraísos fiscales, haciendo negocios ficticios, a fin de aumentar artificialmente su volumen de negocio, la anterior situación impulsa a la sociedad a cuestionar y exigir a los Revisores Fiscales un cumplimiento estricto de sus responsabilidades y las funciones que le ha encomendado la ley.
- Los malos manejos no sólo han implicado la quiebra de diversidad de entidades, sino también el desplome de las principales bolsas del mundo y el aumento de la incertidumbre entre los inversionistas, lo que ha demostrado una profunda crisis ética y de confianza pública nunca antes vista en el ejercicio profesional de los encargados de los procesos de Auditoría y Revisoría Fiscal, quienes han sido seriamente cuestionados, debiendo responder por infinitas y novedosas maneras de defraudar, dado el uso impropio de la información administrativa y financiera.
- Se hace necesario un análisis del desarrollo de los procesos de fiscalización y los puntos críticos que caracterizan esta situación, que permita un diagnóstico que genere reflexiones sobre el tema.

Conflicto de intereses

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

Referencias bibliográficas

1. Bermúdez Gómez, H. (1993). Modulo Introducción a la Revisoría Fiscal, Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa. Universidad Autónoma de Bucaramanga.
2. Beuchot, M, (2010). Breve historia de la ética en México: Editorial Torres Asociados.
3. Código de Ética de la Ifac, (2015). Instituto Mexicano de contadores Públicos.
4. Código de Comercio, Artículo 207. Funciones del revisor fiscal.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio_pr006.html
5. Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), (2008). Bogotá, Orientación Profesional. Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal.
<https://www.aycempresarial.com/index.php/empezar-descargamiento/9-actualidad-empresarial/orientacion-profesional-sobre-el-ejercicio-de-la-revisoría-fiscal.html>
6. Congreso de la República. Ley 43 de 1990 “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaría de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Bogotá.
https://www.redjurista.com/Documents/ley_43_de_1990_congreso_de_la_republica.aspx#/
7. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Decreto 302 de 2015, por el cual se establecen las normas de aseguramiento. https://xperta.legis.co/visor/temp_legcol_a711e51d-4cf1-40c8-8a2d-f7f2b3f79218
8. Garrido, F, J. (2001). Gestión estratégica. España: Gestión 2000.
9. Hosmer, LaRue Tone, H. (1987). The ethics of management. Londres: McGraw-Will, 185 p.
10. Congreso de la República Ley 222 de 1995, Diario Oficial No. 42.156, de 20 de diciembre de 1995. https://www.supersociedades.gov.co/doctrina-jurisprudencia/Doctrina-Supersociedades/Libros/Ley_222_de_1995.pdf
11. Paters, T y Waterman, R. H. (1984). En busca de la excelencia. New York: Harper & Row, Publishers; http://www.bulidomics.com/w/images/5/55/Tom_Peters_-_En_busca_de_la_excelencia_%28resumido%29.pdf
12. Ramírez Lozano, J, Torres Castaño, A. G, Poveda Flórez, J. G. (2015). Ética Profesional del Contador Público, Armenia: Editorial Kinesis.
13. Real Academia Española, (2017), Diccionario, Edición el Quijote.
14. Sarmiento Pavas, D. (Enero- Marzo, 2005). La Revisoría Fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?, Revista Contabilidad y Auditoría N-21. Ediciones Legis.
https://xperta.legis.co/visor/temp_rcontador_88da2200-9d51-42a4-b230-bb632f635b8c
15. Soto Pineda, E y Cárdenas, J.A. (2008), Ética en las organizaciones, México: Editorial Mac Graw Hill. http://fcaenlinea1.unam.mx/anexos/1143/1143_u7.pdf
16. West, H. (1993). Cómo evitar el fraude en su empresa. Deusto S.A. Ediciones