

La Revisoría Fiscal y su Problema de Independencia.

Karen Julieth Vásquez Romero.

Yenry Valentín Velásquez Rivas.

Universidad La Gran Colombia

Facultad de Posgrados

Especialización en Control de Gestión y Revisoría Fiscal

Bogotá D.C.

2018.

La Revisoría Fiscal y su Problema de Independencia.

Karen Julieth Vásquez Romero.

Yenry Valentín Velásquez Rivas.

(Estudiantes Facultad de Post-Grados UGC)

Sergio Luis Ordoñez Norena

(Docente Coordinador de Investigación)

Universidad La Gran Colombia

Facultad de Posgrados

Especialización en Control de Gestión y Revisoría Fiscal

Bogotá D.C.

2018.

Resumen

El revisor fiscal tiene diversas funciones, en las cuales se debe ejercer con un alto grado de madurez, integridad y sobre todo la independencia mental. Sin embargo, en los últimos años el ejercicio del revisor fiscal en Colombia se ha visto fuertemente vulnerado por la falta de independencia mental; este es un principio que está en la normatividad colombiana y que regula su ejercicio, este transmite confianza, seguridad, objetividad e integridad. Así mismo el revisor fiscal en muchas de sus actividades ha violado el valor de la independencia mental, lo que ha ocasionado que el revisor fiscal pierda confianza y credibilidad en la sociedad, de igual manera ha generado que tanto la profesión contable como fiscal se encuentre en decaída, así mismo se estudiaron y analizaron las diferentes situaciones o actos que han generado que el Revisor fiscal vulnere el valor de la independencia.

Palabras claves: Independencia, Revisor fiscal, Objetividad, Integridad, Valores, Normatividad

Abstract:

The Fiscal auditor has various functions, in which he is allowed to exercise with a high degree of maturity, integrity and above all mental independence. However, in recent years the exercise of the fiscal reviewer in Colombia has been strongly violated by the lack of mental independence; This is a value that is in Colombian law and regulates its exercise, it transmits confidence, security, objectivity and integrity. Likewise, the Fiscal Auditor in many of his activities has violated the value of mental independence, which has caused the Fiscal Auditor to lose confidence and credibility in society, in the same way it has generated that both the accounting and fiscal profession is in decayed, likewise they studied and analyzed the different situations or acts that have generated that the Fiscal Auditor infringes the value of independence.

KeyWords: Independence, Fiscal Auditor, Objectivity, Integrity, Values, Regulations

Tabla de Contenido

Introducción.....	7
Planteamiento del Problema.....	8
Pregunta de Investigación.....	11
Antecedentes de Histórico – Legales	12
Marco Histórico Internacional	12
Marco Histórico y Legal en Colombia de la Revisoría Fiscal.....	14
Justificación.....	21
Planteamiento de Objetivos.....	22
Objetivo General.....	22
Objetivos Específicos.....	22
Marco Referencial.....	23
Marco Conceptual.....	23
Marco Teórico.....	24
La Independencia y Sus Diferentes Conceptos.....	24
Del Proceso de Selección y Nombramiento.....	27
Del Modelo de Contratación.....	29
De la Remuneración.....	32
De las presiones administrativas.....	36
De la corrupción y falta de ética.....	37
Metodología de Investigación.....	40
Conclusiones y Recomendaciones.....	42
Conclusiones.....	42
Recomendaciones	44
Bibliografía.....	46

Listado de Tablas

Tabla 1. Normas legales de la revisoría fiscal en Colombia.....	14
Tabla 2. Artículos Código de Comercio relacionados con la Revisoría Fiscal	20
Tabla 3. Diferencias entre contrato laboral y contrato de servicios.....	30

Introducción

El presente tema de investigación, se basa en la independencia mental que el Revisor fiscal debe tener en su ejercicio profesional, este es un principio del código de ética que rige la normatividad de la profesión contable, dicho valor se debe aplicar tanto a los contadores como a los revisores fiscales; así mismo se conoce que el Revisor fiscal tiene múltiples funciones y responsabilidades con las organizaciones como con la sociedad y sobre todo tiene una responsabilidad moral con sus colegas. El revisor fiscal en Colombia debe vigilar y resguardar que las leyes colombianas, en el ámbito de fiscalización se cumplan, es decir que todo se haga conforme a la ley; es por esto que la independencia mental juega un papel fundamental en ejercicio profesional del Revisor fiscal.

La independencia mental y el Revisor fiscal son variables que deben ir de la mano y desarrollar las actividades y procedimientos una apoyado de la otra; no obstante el valor de la independencia mental se ha visto vulnerado por diversos escándalos financieros, presiones, y diversas situaciones en donde los revisores fiscales y la gerencia, realizan actos no éticos; lamentablemente muchos revisores fiscales no cumplen con la normatividad colombiana y sobre todo buscan evadir o desviar las normas legales que involucran el ejercicio del revisor fiscal, es por ello, que día a día, se ha quebrantado más este valor de gran importancia para el ejercicio profesional.

De este modo se pretende resaltar las funciones, actividades y obligaciones que tiene el Revisor fiscal con las organizaciones, con el Estado Colombiano y con la sociedad, estudiando y analizando cuál ha sido su papel en la economía, en la sociedad y en su ejercicio profesional.

Es por ello que se decidió realizar este trabajo de investigación, en donde en primera parte se conocerá la historia y marco legal que durante los años ha regulado el ejercicio del Revisor Fiscal; en segundo lugar, se indagara y analizara las principales causas o inconvenientes que hacen que el revisor fiscal altere y/o vulnere su independencia metal y finalmente se plantearan posibles recomendaciones o alternativas para que esta profesión vuelva a retomar su confianza y sobre todo, los futuros profesionales sean personas con un alto grado de independencia. El estudiar y conocer el valor de la independencia y plantear recomendaciones, puede fortalecer la profesión contable y sin duda, que se vuelva a recuperar la confianza en los Revisores Fiscales.

Planteamiento del Problema.

En Colombia existe la figura de Revisoría Fiscal. La Revisoría Fiscal es una institución creada por el Estado para ejercer control de las actividades que realizan diferentes entidades en la sociedad. La constitución le ordena al Estado realizar vigilancia sobre las diferentes actividades comerciales y no comerciales que realizan las entidades con el fin de asegurar la tranquilidad económica del país, es por esta razón que en el siglo XX se comenzó a hablar de Revisoría Fiscal en Colombia.

Así mismo cabe anotar que el revisor fiscal tiene la obligación moral y legal de presentar y dar a conocer todo los tipos de irregularidades, que se evidencian en las compañías (incluyendo el Estado) y en el mayor de los casos efectuar las respectivas denuncias ante los órganos competentes cuando sea necesario.

Uno de los pilares fundamentales para el desarrollo de la revisoría fiscal, se fundamenta en la independencia que deben de tener los contadores públicos al momento de realizar todas las actividades o tareas que le demanda la ley y los estatutos. El cumplimiento de este pilar, presume garantizar que el trabajo del revisor fiscal sea desarrollado de manera objetiva, y que la función propia de esta institución ante los accionistas, el Estado y la sociedad sea como lo estipula y ordena la norma.

La situación actual de la revisoría fiscal en Colombia no es la que se desea, pues existen diversas teorías sobre el déficit y pérdida de la independencia profesional en esta profesión; esta falta de independencia en la revisoría, principalmente ha sido tratada por temas como: credibilidad, corrupción, evasión de impuestos, fraudes, falta de ética profesional, incumplimientos de las disposiciones normativas, carencia de formación académica competente, etc.

Realmente la situación de independencia profesional que se presenta en el contexto actual de la revisoría fiscal presenta un alto riesgo para los contadores públicos, quienes son las únicas personas habilitadas por el Estado para ejercer esta labor. De no hacer nada y continuar con el mismo camino, se podría llegar a perder el privilegio de que sean los contadores públicos las únicas personas en realizar esta labor o en el peor de los casos, todas estas consecuencias, pueden llevar a que se pierda la figura de revisor fiscal en el país.

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

De este modo se puede contemplar que la revisoría fiscal juega un papel fundamental en la sociedad y economía del país, tanto en el cumplimiento de la normatividad y legalidad, como en la parte económica y financiera de la sociedad; es por estos motivos que el revisor fiscal debe estar altamente capacitado para ejecutar dichas responsabilidades sociales.

La Revisoría Fiscal debe ser eficaz, independiente y objetiva, servir como incentivo para el ahorro, el crédito y ayudar a dinamizar la economía. Debe dar seguridad a los propietarios en cuanto a la sujeción de la administración a las normas legales y estatutarias, así como acerca de la seguridad y conservación de los activos y de la veracidad de los Estados Financieros; debe, también, proteger los intereses de los terceros. (Marín, 2006)

La revisoría fiscal se creó con el fin de dar certeza y confianza, sobre el aseguramiento y transparencia de la información financiera- contable de las sociedades

Según el Código de Comercio en su artículo 207, las funciones que tiene un revisor fiscal en Colombia son:

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.
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.
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.
4. Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines.
5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título.
6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales.
7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario.
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.
10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas.

Estas son algunas de las principales funciones que el revisor fiscal, debe ejercer en su trabajo, así mismo la independencia es uno de los principales principios en el campo; este valor es de gran importancia, ya que brinda objetividad y transparencia en los informes, para la toma de decisiones, juicios administrativos o financieros, brinda honestidad y transparencia, etc.

La revisoría fiscal a través de los años se le asignan más responsabilidades y obligaciones; sin embargo, existen diferentes opiniones de que la revisoría fiscal es simplemente una auditoría o que las únicas tareas que realiza un revisor fiscal es revisar y firma impuestos; es por esto que se quiere conocer todas las responsabilidades que tiene un revisor fiscal, sus actividades y sobre todo la crisis de independencia que ha tenido la profesión en los últimos años.

Según datos de La Junta Central de Contadores de Colombia, al mes de junio de 2018 existen 249.597 contadores autorizados para ejercer la profesión de la contaduría pública, así mismo en lo que va corrido de los años 2016, 2017 2018, se encuentran que existen 103 revisores sancionados entre multas, cancelaciones y amonestaciones (Junta Central de Contadores, 2018); es por esto que nace la pregunta de ¿qué está pasando con las funciones del revisor fiscal?, ¿por qué cada vez se conocen más casos de revisores que no cumplen con sus responsabilidades, que desconocen el ejercicio profesional, faltos de ética y sobre todo no cumplen con su independencia mental?, en todo lo que respecta a sus funciones.

Un gran problema que puede interferir en la interdependencia de las funciones del revisor fiscal es la de ser un subordinado empresarial, quien podría estar influenciado por conflicto de intereses donde podría generarse un dictamen carente de imparcialidad, veracidad y diligencia de las actuaciones de las organizaciones bajo control. (Romero, 2013)

Pregunta de Investigación

Conforme a lo mencionado anteriormente, existen gran cantidad de dudas e incertidumbres de la independencia mental en el ejercicio profesional que tiene la revisoría fiscal en Colombia, es por ello, que este trabajo se ha planteado resolver la siguiente pregunta:

¿En qué radica el problema actual de independencia en la Revisoría Fiscal?

Marco Histórico - Legal.

A continuación, se presenta un estado del arte sobre el tema de investigación el cual recoge aspectos históricos desde un punto internacional y aspectos histórico-legales desde el contexto nacional.

Marco Histórico Internacional:

En primera parte se debe conocer qué es un revisor fiscal, sus características, sus funciones, responsabilidades sociales y empresariales. La Revisoría fiscal en Colombia ha jugado un papel importante en todos los procesos contables y/o administrativos.

La fiscalización comenzó en Roma como la figura de comisario el cual ejercía control en los actos privados y realizaba controles en los cultivos privados y públicos.

En la República Romana aparecen, entre los distintos órganos políticos fundamentales, las Magistraturas, las cuales significaban una apertura hacia la ordenación institucional más democrática, que no se concebía en la época real, y su importancia se vio acrecentada por la incidencia que tuvieron en el desarrollo del derecho y en la resolución del problema social que ofrecía Roma desde sus tiempos más arcaicos. (Arguello, 2005, pág.54).

Por otro lado en España también surgieron personas que se encargaban de fiscalizar e inspeccionar, estos estaban orientados a la protección de intereses particulares; tiempo después en la época del feudalismo una de las entidades más poderosas de fiscalización eran las iglesias, ya que estas eran receptoras de los grandes patrimonios otorgados por los nobles para financiar las llamadas “Guerras Santas”, y así mismo en aquella época existía un estado “empresario” el cual intervenía toda la economía por lo cual también se tenía un control de fiscalización e inspección. De este modo inició la fiscalización e intervención de la economía del continente europeo.

La llegada de los españoles a Colombia “La figura y actividades de vigilancia del comportamiento privado frente al naciente Estado, como los inspectores, revisores o fiscalizadores quienes defendiendo los intereses del monarca de la época, vigilaban a los comerciantes” (Atencia, Clavijo, & Gualdron, 2010). La revisoría fiscal en Colombia nació como

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

un conjunto del derecho napoleónico y el derecho anglosajón. La revisoría fiscal en Colombia nació en el año de 1931 con la ley 58 en la cual se estableció la figura del revisor fiscal.

La Revisoría Fiscal en Colombia es una disciplina establecida como el órgano de control y vigilancia de las empresas de cierta envergadura, las cuales deben cumplir con unos requisitos mínimos para el nombramiento de Revisor Fiscal, el cual es nombrado por la asamblea de accionistas o la junta de socios, según el artículo 204 del código de comercio (Rengifo, 2014).

Son aproximadamente 87 años que la revisoría fiscal ha tomado papel fundamental en el país, en donde al pasar de los años ha evolucionado, estas evoluciones se han enfocado principalmente en las necesidades empresariales y gubernamentales. El ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia se desenvuelve en el sector público y privado, en donde en cada sector se debe tener un alto grado de ética y sobre todo de independencia profesional.

De igual manera, se debe conocer qué es la independencia en la revisoría fiscal: la independencia es una cualidad moral y ética que tiene el ser humano, este es un acto de autonomía y toma decisiones propias (libres) y así asumir responsabilidades, sin tener que acceder por obligación a actos con los que no está de acuerdo o que no son éticos.

Horacio Zúñiga Gómez, contador público, define la independencia mental de la siguiente manera:

La independencia mental, es una cuestión relativa al fuero interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables; sin embargo no es lógico suponer normalmente, una actitud de voluntad extrema que, en circunstancias ordinarias, se sobreponga a las presiones de carácter personal, cuando estas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio. (2010, p.1)

Es así como la revisoría a través del tiempo se ha convertido en un conocimiento de prácticas técnicas- científicas, las cuales están encargadas de regular y hacer cumplir todas las normas y prácticas contables vigentes que le son aplicables a las diferentes entidades, este conocimiento se logra gracias a la independencia del trabajo, en donde puede ser autónomo, crítico y honesto.

Marco Histórico y Legal en Colombia de la Revisoría Fiscal

El ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia se encuentra amparado bajo un esquema de normas a través del tiempo. Un recorrido breve sobre los aspectos fundamentales de esta profesión es esencial para comprender su evolución. A continuación, se evidencia un cuadro de las principales normas relacionadas con la revisoría fiscal, y luego serán analizadas de manera general.

Tabla 1. Normas legales de la revisoría fiscal en Colombia

AÑO	NORMA	SUCESO
1931	Ley 58 de 1931	Superintendencia de Sociedades Anónimas
1935	Ley 73 de 1935	Sociedad anónima debe tener un revisor fiscal
1936	Decreto No 1946	Requisito para renovar en las Cámaras de Comercio
1937	Comienza a regir la Ley 58 de 1931	
1937	N/A	Nace La Asociación Colombiana de Contadores
1941	Decreto 1357 -	Resolución 531 Súper-Sociedades. Funciones de los contadores, art 17. (Funciones como R.F.)
1950	Decreto 2521	Reglamento toda la legislación existente sobre sociedades anónimas.
1951	Nace el Instituto Nacional de Contadores Públicos	
1956	Decreto 2373	Reglamento el ejercicio de la C.P. Proyecto de Ley creado por el INCP
1960	Ley 145 de 1960	Ley sobre la profesión del contador público y la R.F.
1971	Código de Comercio.	Capítulo VIII Art. 203 - 217
1990	Ley 43 de 1990	5 Capítulos. Adiciona elementos sustanciales a la Ley 145 de 1960.
2009	Ley 1314 de 2009	Se regulan principios y normas de la información financiera.
2015	Decreto 302	Aseguramiento de la Información Financiera

Fuente: Construcción propia, a partir de diversos documentos utilizados.

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

En Colombia la jerarquía de las normas está constituida de manera piramidal. En la parte superior se encuentra la norma principal, que es la Constitución Política de Colombia; en el segundo nivel se encuentran las leyes emitidas por el Congreso de Colombia; en el tercer nivel se encuentran los decretos reglamentarios, los cuales son emitidos por los diferentes Ministerios; y en el quinto nivel se encuentran las resoluciones, circulares externas; y continua la jerarquía piramidal.

En el caso de la revisoría fiscal, sucedo lo mismo, pues en la constitución política se puede encontrar los fundamentos necesarios para que esta profesión fuese creada por mandato legal. Veamos:

En el numeral 24 del art. 189 la constitución le ordena al Jefe de Estado como suprema autoridad administrativa ejercer inspección, vigilancia y control sobre las diferentes actividades económicas que desarrollen las entidades cooperativas y las sociedades mercantiles. También en el art. 333 de la constitución se establece la sana competencia de las sociedades en el mercado colombiano, como la responsabilidad de las entidades con la sociedad, y la responsabilidad del Estado para controlar y evitar cualquier abuso que perturbe el interés social. (Constitución Política de Colombia, 1991). Es de esta forma en que se puede encontrar de manera implícita el ordenamiento de la creación de una institución que regule el actuar de las entidades en la economía.

Retornando a la historia de Colombia y el ejercicio de la profesión del contador y el revisor fiscal, la primera norma que mencionó el cargo de revisor fiscal, fue la ley 58 de 1931. En esta ley se creaba la Superintendencia de Sociedades Anónimas. Esta ley tenía cuatro artículos de consideración: el primero es el Art. 26, en el cual se determinan las primeras inhabilidades para que una persona ejerza el cargo de revisor fiscal en una sociedad, como por ejemplo el grado de parentesco; el segundo y tercero son los artículos 40 y 41 y menciona sobre la responsabilidad del revisor fiscal con la sociedad y los accionistas respectivamente por la negligencia que se pueda presentar en el cumplimiento de sus funciones; y el cuarto es el art. 46 que ordena a la Superintendencia establecer la Institución de Contadores Juramentados, en este

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

artículo se mencionan las primeras tareas de los contadores, como también la forma de fijar su retribución. (Ley 58 de 1931, 1931).

Cuatro años más tarde aparece la Ley 73 de 1935. Esta ley hacía una revisión al código de comercio en su momento y ordenaba otras disposiciones en relación con la revisoría fiscal. Son dos artículos que trae esta norma y que son aplicables a la investigación; el primero es el Art. 6, en el cual ordena que todas las sociedades anónimas deben contar con la figura de revisor fiscal, adicionalmente este artículo menciona más detalladamente las funciones que se deben cumplir en el ejercicio, como autorizar con su firma, informar irregularidades, cerciorarse de que las operaciones se desarrollen conforme a los estatutos, examinar los balances, y otras que le imponga el máximo órgano social; seguidamente se encuentra el Art. 7, que habla sobre la facultad que tiene el máximo órgano social para realizar el nombramiento del revisor fiscal y su suplente. (Ley 73 de 1935, 1935).

Un año más tarde el Ministerio de Agricultura y Comercio emitió el Decreto 1946 de 1936. Este decreto fijaba una norma a las Cámaras de Comercio, pero estaba dirigido implícitamente a las sociedades anónimas con algunas exenciones, la obligación consistía en que debían realizar el registro de renovación ante estos entes de control, informando en los documentos presentados a la respectiva Cámara la información del Revisor Fiscal y su suplente, conforme a lo estipulado en la Ley 73 de 1935. Con este decreto se daba más fuerza a la obligación de las sociedades anónimas por contar con un revisor fiscal y un suplente nombrado por la Asamblea General de Accionistas. (Decreto 1946 de 1936, 1936).

En el año 1941 la Superintendencia de Sociedades Anónimas emitió la Resolución 531 del mismo año, en el cual establecía la Institución de Contadores Juramentados, y otras disposiciones. Esta resolución fue reglamentada mediante el Decreto 1357 en el mismo año. En el Art. 17 de este decreto se hace mención a las funciones de los contadores juramentados, los cuales se equiparaba con los contemplados en el Art. 46 de la Ley 58 de 1931, sólo que se agregó contenido que antes no estaba mencionado en el Art. 46. Uno de ellos contemplado en el numeral 7, establece la potestad para que los contadores juramentados puedan certificar o atestar hechos sobre los estados financieros o las declaraciones fiscales. El segundo es el numeral seis, y es uno

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

de los más importantes, porque en este numeral se especificaba que los Contadores Juramentados serían tenidos en cuenta para la provisión del cargo de Revisor Fiscal. Es en esta parte de la historia, el cargo de Revisor Fiscal comienza a encaminarse a la carrera de los contadores, pues con anterioridad, el puesto o cargo de revisor fiscal lo podía desarrollar cualquier profesional, pues no había norma alguna que determinará tal obligación. Pero con el paso del tiempo, este decreto fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, debido a que quebrantaba principios constitucionales. La fecha en que dejó de estar vigente este decreto fue el 27 de marzo de 1943. (Decreto 1357 de 1941, 1941).

La siguiente norma en orden cronológico, que se refirió a la profesión de Revisor Fiscal, fue el Decreto 2521 de 1950. Este decreto reglamentó el Cap. 2° del título 7° del libro 2° del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el Art. 40 de la Ley 66 de 1947 y las demás disposiciones legales vigentes sobre sociedades anónimas. En resumen, este decreto reglamentó temas ya tratados, como la obligación del revisor fiscal en las sociedades para inscribirse en las Cámaras de Comercio, su nombramiento y remoción, de la responsabilidad solidaria con las sociedades y sus accionistas por los daños o perjuicios incurridos en el incumplimiento de sus funciones, las limitaciones y funciones expuestos en las anteriores normas. Sin embargo este decreto trajo consigo cosas nuevas para la profesión: la primera fue la determinación de que el revisor fiscal y su suplente deben ser persona naturales; la segunda contemplada en el Art. 141, contempla la imposición de imponerle a los revisores fiscales multas de hasta \$100 en su momento; y la tercera contempla que:

En el art. 138 establece que la firma del revisor fiscal debe de ir acompañada de una declaración que menciona que la información suministrada ha sido tomada fielmente de los libros oficiales de contabilidad, y a su vez de que las operaciones realizadas por la entidad se encuentran dentro del marco normativo y estatutario de la entidad respectivamente. (Decreto 2521 de 1950,1950).

En el año 1951 nació el Instituto Nacional de Contadores Públicos, una agremiación que buscaba fortalecer la profesión mediante la emisión de una norma que reglamentara la profesión de revisor fiscal, y es así que en el año 1956 fue expedido el Decreto 2373. Este decreto trae consigo aspectos importantes para la profesión y el ejercicio de la revisoría fiscal. En primer lugar, hace una distinción de los contadores inscritos y los contadores públicos con sus

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

funciones. Se establece en el numeral 1 del Art. 6 que “se hace mención de la necesidad de ser inscrito como contador juramentado para poder desempeñar el cargo de revisor fiscal para las sociedades en las cuales la ley exigía la provisión de este cargo” (Decreto 2373 de 1951). También este decreto en su capítulo tres, menciona la forma en que serán suspendidas o canceladas las matrículas de los contadores, cuando falten a alguna de las disposiciones contempladas en este capítulo; además para el cumplimiento de estas tareas, en este mismo año, mediante este mismo decreto fue creada la Junta Central de Contadores, entidad que hasta el día de hoy ha sido la encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control sobre la profesión de la contaduría y la revisoría fiscal en Colombia en aspectos disciplinarios. (Decreto 2373 de 1956, 1956).

Después de casi 30 años, en 1960 fue emitida una nueva ley, la Ley 145 de 1960, la cual reglamenta la profesión del contador público y se dictan otras disposiciones. Aunque el ejercicio de la revisoría fiscal destinada a los contadores comenzó su época dorada a raíz de la emisión del decreto 2373 de 1956, con la emisión de esta ley, quedó en firme el mandato y obligación de que el cargo del revisor fiscal fuese ocupado por un contador, pues el decreto mencionado anteriormente, solo estuvo vigente hasta finales de los 50. Esta ley hace una distinción entre contador titulado y el contador autorizado, especificando las condiciones necesarias para que las personas naturales logaran obtener el título y ejercer la revisoría fiscal. Cabe recordar que conforme a las anteriores normas, en su momento había contadores autorizados por la Superintendencia de Sociedades de acuerdo a los primeros mandatos, y seguidamente por la Junta Central de Contadores desde su creación; hoy en día recae este control sobre esta última. Retomando la ley, en su Art. 8, más precisamente en el numeral primero, se especifica que se requiere de la calidad de contador público para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal para las sociedades que estén en la obligación de requerir de este cargo. Adicionalmente se hace mención de las funciones y actividades que debe desarrollar la Junta Central de Contadores en el ejercicio de ente disciplinario de la profesión. Cabe recordar que, con la firma de un contador o revisor fiscal en un documento público o privado, la persona natural está dando fe de que todo lo estipulado en el documento es fiable y que cumple con las disposiciones normativas, tal como lo establece esta misma ley. (Ley 145 de 1960,1960).

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

Transcurridos 30 años, esta vez fue emitida la Ley 43 de 1990, que adiciona elementos muy significativos a la Ley 145 de 1960. Esta ley dividida en cinco capítulos, trata elementos muy importantes; veamos: en el primer capítulo hace énfasis a la profesión del contador, pues habla del contador, de las actividades relacionadas con la ciencia contable, del proceso de inscripción, de las sociedades de contadores, los principios de la contabilidad, la vigilancia estatal y las normas de auditoría generalmente, por sus siglas (NAGA). El segundo capítulo hace énfasis en el ejercicio de la profesión, y en este se resalta el tema de la fe pública o atestación, los nombramientos de contadores públicos y en su Art. 13 menciona en qué casos se requiere de ser contador público para ocupar un puesto o ejercer un cargo específico. En el numeral 1 del Art. 13 hace referencia a la necesidad de ser contador público para desempeñarse como Revisor Fiscal. El tercer capítulo de esta ley, habla sobre la vigilancia y control de la profesión, y ratifica a la Junta Central de Contadores como entidad disciplinaria de la profesión y también en este capítulo nace “el Consejo Técnico de la Contaduría como un organismo permanente, encargado de desarrollar una tarea de orientación técnica-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad, y normas de auditoría de aceptación en el país” (Ley 43 de 1990). En el cuarto capítulo se menciona el código de ética profesional de la carrera, y es este uno de los pilares de estudio hoy en día debido al incumplimiento y falta de profesionalismo de algunas personas que ejercen la profesión. En este capítulo se mencionan los principios básicos de la ética profesional como la integridad, la objetividad, la independencia mental, la observancia de las disposiciones normativas, la competencia y actualización profesional, entre otros, además de la aceptación de encargos para los cuales la persona acredita se encuentre en la competencia de llevarla a cabo. El quinto y último capítulo habla sobre el secreto profesional y la confidencialidad que deben de observar los contadores en el desarrollo de sus actividades relacionadas con la profesión. (Ley 43 de 1990, 1990).

Otra norma que recopila la información de las actividades y demás especificaciones afines con la revisoría fiscal, es el Código de Comercio. El capítulo VIII de este código está compuesto desde el Art. 203, hasta el Art. 217, y en ellos se mencionan una gran cantidad de temas, que están directamente relacionados con la Revisoría Fiscal. (Código de Comercio, 1971)

A continuación, en la tabla se muestran los temas que toca el código de comercio en relación con el Revisor Fiscal y su ejercicio en la economía.

Tabla 2. Artículos Código de Comercio relacionados con la Revisoría Fiscal.

ARTÍCULO	TÍTULO
Art. 203	Sociedades que están obligadas a tener revisor fiscal.
Art. 204	Elección del revisor fiscal.
Art. 205	Inhabilidades del revisor fiscal.
Art. 206	Periodo del revisor fiscal.
Art. 207	Funciones del revisor fiscal.
Art. 208	Contenido de los informes del revisor fiscal sobre balances generales.
Art. 209	Contenido de los informes del revisor fiscal presentado a la asamblea o junta de socios.
Art. 210	Auxiliares del revisor fiscal.
Art. 211	Responsabilidad del revisor fiscal.
Art. 212	Responsabilidad penal del revisor fiscal al autorizar balances o informes inexactos
Art. 213	Derecho de intervención del revisor fiscal en la asamblea y derecho de inspección.
Art. 214	Reserva del revisor fiscal en el ejercicio de su cargo.
Art. 215	Requisitos para ser revisor fiscal - restricción.
Art. 216	Incumplimiento de funciones del revisor fiscal.
Art. 217	Sanciones impuestas al revisor fiscal.

Fuente: (Código de Comercio, 1971).

Ya en el 2009 el Gobierno nacional emitió la Ley 1314, la cual regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, también señala las autoridades competentes, como el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento (Ley 1314 de 2009, 2009).

Esto ha presentado un cambio sustancial para el ejercicio de la profesión contable y los revisores fiscales. Y es precisamente que fue emitido el Decreto 302 de 2015, el cual busca el aseguramiento de la información financiera, determinando el cumplimiento obligatorio a los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del grupo número uno y entidades del grupo número 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes de activos o, más de 200 trabajadores. (Decreto 302 de 2015,2015).

4 Justificación.

La presente investigación busca hacer un llamado de conciencia al problema de independencia profesional que se tiene en la revisoría fiscal como institución. Son muchos los trabajos que se han desarrollado sobre temas relacionados y es sorprendente que hasta el día de hoy se siga cometiendo lo mismo errores; es por ello que esta investigación pretende tomar los puntos de partida de manera general e intentar hacer un análisis de los hechos y las situaciones que han causado, que la revisoría fiscal se encuentre en declive, esto debido a la carencia de el valor de la independencia en su ejercicio, y esto ha causado que la profesión haya perdido la credibilidad y sobre todo se ha puesto en duda la fe y la confianza pública.

El ejercicio de la revisoría fiscal siempre estará ligada con la palabra independencia (libertad de opinión), pero el tema es que el este valor en los últimos años ha venido presentando falencias, y es en esta ocasión que se busca revisar las fallas y de esta manera tratar de mitigar estas fallas, para que el objetivo principal de la revisoría fiscal en Colombia sea ejecutado a su máxima capacidad, brindando una seguridad y tranquilidad a toda la sociedad, que en ultimas, son las personas más afectadas por el tema de las malas prácticas que se realizan en esta profesión.

El no hacer un alto en el camino, no evaluar las condiciones de manera objetiva y desde varios de puntos de vista, puede implicar que los ajustes que se realicen para el ejercicio de esta profesión, conlleva a que se modifiquen hechos que no ataquen o acaben con los grandes problemas de independencia que tiene la revisoría fiscal y que de fondo afectan en la actualidad el ejercicio de esta profesión y están menoscabando el buen nombre de los contadores públicos.

Actualmente los inconvenientes son atribuidos a los revisores fiscales, pero en esta investigación se busca conocer cuáles son los hechos y/o consecuencias que hacen que se pierda el valor de la independencia.

Planteamientos de Objetivos.

Objetivo General

Identificar cuáles han sido las consecuencias para que el principio de independencia mental en el ejercicio de la revisoría fiscal se encuentre deteriorado al día de hoy.

Objetivos Específicos

- Realizar un examen general sobre la historia de la Revisoría Fiscal en Colombia y relación con la independencia
- Identificar cuáles han sido principales actos que han atentado contra la independencia en la Revisoría Fiscal en Colombia.
- Plantear posibilidades de mejora de independencia, para un buen funcionamiento de la revisoría fiscal.

Marco Referencial.

Marco Conceptual:

Para el desarrollo del presente trabajo, se han requerido de la aclaración o definición de palabras, las cuales se pueden encontrar a continuación:

- **Auditar:** “Ejercer labores de auditoría para revisar los resultados y los sistemas administrativos y contables de una entidad, con el fin de comprobar que funcionan de conformidad con las leyes y normas, y demás procedimientos establecidos por la entidad”. (Contaduría General de la Nación (CGN), 2010).
- **Auditor:** “Persona encargada de ejercer la función de auditoría. (CGN, 2010).
- **Contador Público:** “Persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. (CGN, 2010).
- **Contralor:** “Funcionario encargado de examinar las cuentas y la legalidad de los gastos oficiales.”(CGN, 2010).
- **Dictamen:** “Opinión o juicio que se forma o emite sobre una cosa. 2. Informe del revisor fiscal, auditor externo o contador independiente, mediante el cual se expresa una opinión sobre los estados contables de una entidad contable.” (CGN, 2010).
- **Evidencia:** “Prueba obtenida por cualquiera de los diversos procedimientos empleados por el contador público en el curso de una auditoría.” (CGN, 2010).
- **Fe Pública:** “Atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión que hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutos en el caso de las personas jurídicas” (CGN, 2010).
- **Informe:** “Documento que contiene las conclusiones obtenidas al examinar los aspectos financieros, económicos, sociales y ambientales de una entidad contable pública.” (CGN, 2010).

- Perfil: “Diseño especial de una cosa para que cumpla una determinada función o con carácter meramente ornamental. Conjunto de rasgos peculiares que caracterizan a alguien o algo.” (Real Academia Española (RAE), 2018)
- Ocupacional: “Pertenciente o relativo a la ocupación laboral.” (RAE, 2018)
- Quórum: “Número requerido de asistentes a una asamblea o junta para que puedan considerarse válidas sus deliberaciones y decisiones. (CGN, 2010).
- Razonabilidad: “Característica que reclama que la información contable pública refleje la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad. (CGN, 2010).
- Teneduría de Libros: “Actividad que tiene por objeto registrar, clasificar y resumir las operaciones transaccionales del ente contable, manteniendo con el mayor orden y claridad tales registros. (CGN, 2010).
- Independencia: La Independencia es un valor moral y ético que tiene que ver con la capacidad que un sujeto demuestra para valerse por sí mismo y no estar sometido a la tutela o dominio de un ente superior. (CGN, 2010).

Marco Teórico

La independencia y sus diferentes conceptos:

Para comenzar a trabajar el tema de independencia, es bueno conocer algunos apartados legales de esta palabra. Revisado el marco legal de la revisoría fiscal en Colombia, ceñido a la profesión de la contaduría pública, la palabra independencia se puede encontrar de manera implícita en las normas, pues en el caso de del art 6 de la ley 73 de 1935 en el cual se nombran por primera vez las funciones del revisor fiscal de manera más explicativa, junto con la responsabilidad otorgada en el art 139 del decreto 2521 de 1950, donde se establece una responsabilidad solidaria del revisor fiscal a favor de la sociedad o los accionistas, en los casos en que se compruebe negligencia en el cumplimiento de sus deberes; esto hace presumir de manera inmediata que el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, debe de ser independiente y esto obedece a que uno de los objetivos de la revisoría fiscal, que es velar porque las acciones de las entidades, se estén desarrollando conforme a los mandatos legales y estatutarios. El solo hecho de que el revisor fiscal tenga que vigilar que la entidad y sus actuaciones estén

encaminadas conforme a los mandatos legales y estatutarias, da el sentido para que la revisoría fiscal sea desarrollada con independencia mental.

El ejercicio de la revisoría fiscal es constante, desarrollando el modelo de control latino, mientras que las auditorías externas son realizadas bajo el enfoque del modelo de control anglosajón; pero ambos ejercicios están enfocados en el proceso de control y auditoría. La ley 43 de 1990, en su art 7, habla sobre las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA). En el numeral 1 habla sobre las normas personales que deben de observar los profesionales de la carrera y en el apartado b de este numeral se establece que: “El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios” (Ley 43 de 1990, 1990), con esto se puede contar con dos principios que se agregan a la independencia, y son: la imparcialidad y la objetividad. Ahora en esta misma ley, en el capítulo cuarto trae el código de ética para los profesionales de la contaduría y en el art. 35 se establece que “La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual” (Ley 43 de 1990) y es por eso que los contadores públicos en ejercicio de las funciones como revisores fiscales deben de contar con esta esencia que menciona el art 35 de esta ley.

Ahora, el art 37 menciona los principios que deben de ser observados, entre estos se encuentra el principio de independencia, y además hace una aclaración a cada uno de los principios. En el caso de independencia, menciona:

37.3 Independencia: En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. (Ley 43 de 1990,1990).

También se habla de los principios de integridad y objetividad, vale la pena rescatar lo que menciona esta ley al respecto:

37.1 Integridad. El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia. Dentro de este mismo

principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontrastable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo. (Ley 43 de 1990).

37.2 Objetividad. La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto. (Ley 43 de 1990).

Como se puede observar, en estos tres párrafos se describe de manera casi completa, la forma ética que debe observar un contador público y en su defecto un revisor fiscal, así pues se puede considerar esta profesión, como la garante para vigilar y custodiar las acciones de las entidades obligadas a tener este cargo, con el fin de que se mantenga la estabilidad económica en el país, y que el desarrollo del país sea económicamente transparente.

Retomando el tema de las normas de información financiera, y las normas de aseguramiento de la información, en el decreto 302 de 2015 se estableció la obligación para algunos revisores fiscales en aplicar este decreto, y es que este decreto reglamenta el marco técnico normativo para el aseguramiento de la información ordenado por la ley 1314 de 2009. Este decreto cuenta con un anexo en el cual trae las normas de aseguramiento de la información la cual trae consigo el código de ética para profesionales de la contabilidad, también aborda el tema de la independencia, pues en el mismo se establece que: “la independencia comprende: Actitud mental independiente: Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional” (Decreto 302 de 2015); como se puede ver, también hace alusión a los principios de integridad y objetividad, pero adicionalmente trae el principio de escepticismo profesional, lo cual quiere indicar que es “una actitud que incluye un estado de alerta a las condiciones que puedan indicar un posible error debido a fraude o equivocación, efectuando una evaluación crítica de la evidencia de auditoría” (Roa Guillermo, 2014).

Otro concepto a nivel internacional para tratar el tema de la independencia, es el que establece el American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), citado por Ma. Paz

Rodríguez, en el cual “se refiere a la independencia como una actitud mental, se define como la ciencia de la objetividad y de la libertad de la influencia externa. La independencia del auditor da credibilidad a sus opiniones sobre Estados Financieros”: (Rodríguez Ma. Paz, 2002).

Con estos insumos traídos desde la normatividad nacional e internacional, se puede llegar a la conclusión de que para que se dé el principio de independencia mental en el ejercicio de la revisoría fiscal, se requiere de contar con una libertad sin influencias en el desarrollo de las funciones de la revisoría, como además de contar con los principios de integridad y objetividad.

La independencia mental representa uno de los tres elementos para que se dé la esencia espiritual de esta carrera, como lo menciona la norma; pues también se encuentra la conciencia moral y la aptitud profesional que deben de tener los profesionales. Pero esta parte de la triada ha sido fundamental a lo largo de la historia, para que la situación actual de la revisoría fiscal, y los diferentes escándalos económicos que se han presentado en el país, como el de Reficar, Salud-Coop, Odebrech, y otros más, han hecho que la credibilidad de los revisores fiscales se esté perdiendo con el tiempo. (Revista Dinero, 2017).

Ahora veamos cuales son los problemas o riesgos que atentan contra la independencia en el ejercicio de la revisoría fiscal.

Del proceso de selección y nombramiento.

Es conocido por la gran mayoría de personas que se mueven en el sector contable, que la elección del revisor fiscal se encuentra bajo la potestad de la Asamblea General de Accionistas de manera general. La historia normativa siempre ha establecido esta potestad al máximo órgano social, pues el art 7 de la ley 73 de 1935, el art 88 del decreto 2521 de 1950 y los artículos 204 y 420 del decreto 410 de 1971 el cual hace modificaciones al código de comercio, y que es el libro guía de revisión sobre temas comerciales, hacen referencia a la potestad que le entrega el Estado a la Asamblea General de Accionistas para nombrar a la persona que desempeñará el cargo de revisor fiscal en determinada entidad.

Inicialmente el ejercicio de la revisoría fiscal buscaba dar seguridad sobre las operaciones que realizaba la administración a los dueños del capital y al Estado, pero con el pasar del tiempo, y debido a la gran cantidad de normas que le son aplicables al ejercicio de esta profesión, el ejercicio de la revisoría va más allá de dar un aseguramiento de las operaciones a los dueños del capital y al Estado, pues el ejercicio de la revisoría fiscal implica realizar una tarea pública, encaminada a buscar un bien colectivo (interés social), y no particular (Accionistas, socios y Estado). “Gracias al bien común, la labor de un revisor fiscal se extiende a toda una comunidad, sin privilegiar ningún interés en particular” (López O, 2013, pág. 110).

Si se revisa la carta de navegación de Colombia, se puede verificar que en el numeral 24 del art. 189 la constitución le ordena al Jefe de Estado como suprema autoridad administrativa ejercer inspección, vigilancia y control sobre las diferentes actividades económicas que desarrollen las entidades cooperativas y las sociedades mercantiles; como también en el art. 333 de la constitución se establece la sana competencia de las sociedades en el mercado colombiano, como la responsabilidad de las entidades con la sociedad, y la responsabilidad del Estado para controlar y evitar cualquier abuso que perturbe el interés social. (Constitución Política de Colombia, 1991). Esto indica que el Estado es el encargo de designar quien es la persona o institución más adecuada para realizar el nombramiento del revisor fiscal, y como se mencionó anteriormente, en los año 30 esta potestad se le otorgó al máximo órgano social que es la Asamblea General de Accionistas, y era porque el contexto de aquella época no se vislumbraba la responsabilidad que en el futuro tendría esta profesión; pero con el pasar del tiempo, el avance tecnológico y económico originó una serie de competencias sanas y no sanas entre los que participaban en el mercado para obtener la mayor cantidad de recursos económicos; pero lo que no evoluciono o se modificó fue la norma sobre este aspecto, pues ya casi son 90 años desde que este mandato continua vigente, cuando el contexto actual es completamente diferente al que se presentaba en aquella época.

La pérdida de la independencia se puede presentar en esta situación, cuando los mismos responsables por la designación de la persona como revisor fiscal, tienen incidencias en el desarrollo de las operaciones que realiza la administración. No se le puede exigir a un árbitro que

sea objetivo e independiente en el desarrollo del encuentro deportivo, cuando la persona que lo nombra y reconoce sus honorarios es uno de los equipos que disputará el encuentro.

La única solución para acabar por completo con este riesgo, que se presenta para la independencia, corresponde a una modificación que debe de hacer el Estado sobre el tema de selección del cargo del revisor fiscal, pues no puede continuar en manos de personas que pueden tener intereses particulares y que atentan contra la integridad y objetividad de la persona que seleccionaran para desempeñar este papel.

Esta designación debe de estar en cabeza de una entidad pública, y que preferiblemente ejerza actividades de inspección, vigilancia o control sobre las organizaciones en cuestión. Pues el solo hecho imaginario de contar con un funcionario público nombrado por una entidad estatal, será el ideal para que los hechos o acciones de las empresas estén encaminados a los mandatos legales y estatutarios, y garantizará una mayor confiabilidad en el ejercicio de la revisoría fiscal.

Del modelo de contratación.

La forma de vinculación del revisor fiscal en Colombia permite traer a colación la teoría de la agencia. Esta teoría hace referencia a la vinculación contractual que se puedan presentar entre dos o más partes; una parte denomina el principal que es la persona quien realiza la contratación de otra persona denomina agente para que le preste unos servicios requeridos por el principal. En el caso de este ejercicio podemos ver que:

En donde el principal (accionista) espera que el agente (revisor fiscal), de modo independiente de la administración trabaje en la empresa, fiscalizando la acción de la dirección para garantizar confianza sobre el accionar de aquella, dicha fiscalización se realiza en pro del logro de los objetivos organizacionales, pero en cumplimiento fiel de la normatividad, emanada del interés público, que regula la empresa y la labor del revisor fiscal. (Betancur, 2014, pág. 257).

Reconociendo que solamente se cuenta con dos personas involucradas en la teoría de la agencia, que son los accionistas y el revisor fiscal, seguidamente se puede hablar de las modalidades de contratación. Es bien sabido que en Colombia solamente existen dos modalidades de contratación, una de ellas se encuentra amparada por el código sustantivo del trabajo que es el

contrato laboral, y la otra se encuentra amparada por el código civil y es el contrato por prestación de servicios. Para poder ver las principales diferencias, se puede observar la siguiente tabla:

Tabla 3. Diferencias entre contrato laboral y contrato de servicios.

CONTRATO LABORAL	CONTRATO POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS
El trabajador deberá prestar personalmente el servicio, en beneficio del empleador; es decir, la actividad a realizar la ejecutará el mismo.	Se pacta para la ejecución de una labor específica, que la persona desarrollará de acuerdo a su experiencia, capacidad y formación de una materia en particular.
Existe una continua subordinación del trabajador con respecto al empleador. En este orden, el empleador tiene la facultad de impartir órdenes al trabajador, de acuerdo a las necesidades y conveniencias de la organización . Sin embargo, es importante tener en cuenta que dichas órdenes no deben atentar bajo ninguna circunstancia con la dignidad, el honor y los derechos del trabajador. *	El contratista tendrá independencia sobre la forma en la cual desarrollará la labor para la cual fue contratado. Además, será autónomo en cuanto al criterio técnico y científico que utilizará para la ejecución de la labor que dio origen al contrato.
El empleador deberá retribuir al trabajador mediante una remuneración, que para efectos del contrato se denominada salario.	Su forma de remuneración será por honorarios.
Debido a la relación laboral existente, el trabajador tiene derecho al pago de prestaciones sociales.	Debido a que no existe ninguna relación laboral, no se genera el pago de prestaciones sociales.
El contrato laboral se podrá establecer de acuerdo a su duración, a término fijo o a término indefinido. En el caso de los contratos establecido a término fijo, será posible la prórroga del mismo cuando las partes así lo acuerden.	El contrato por prestación de servicios es temporal, debido a que su duración estará acorde al tiempo estipulado para la realización de la labor por parte del contratista. Por esta razón, el tiempo de contrato es limitado.
La afiliación al sistema de seguridad social, la deberá hacer el empleador.	La afiliación al sistema de seguridad social, la deberá hacer directamente el contratista, como trabajador independiente.
Se puede establecer un periodo de prueba, dependiendo de la duración del contrato.	No hay lugar a periodo de prueba.

Fuente: Comparativo de los tipos de contrato de la página Actualícese. 2014

En la actualidad, la modalidad de contratación de los revisores fiscales se da por el modelo de prestación de servicios, puesto que se considera que contar con un contrato de tipo laboral, atenta directamente contra la independencia mental del ejercicio de la profesión. El análisis que hace la página Actualícese sobre este tema es: “La subordinación como elemento del contrato laboral, es tal vez la característica más importante del mismo; la que establece una diferencia notable con el contrato por prestación de servicios, en donde el contratista goza de una independencia” (2014).

En Colombia un revisor fiscal debe ser contratado por prestación de servicios; esto ya que en el artículo 250 del código de comercio y en la ley 43 de 1990, se prohíbe la relación del revisor fiscal con empleados de la empresa, las relaciones comerciales o que sea empleado o asociado de la empresa y esto de cierta manera resguarda la independencia mental. No obstante, muchos profesionales ejercen funciones, violando las mencionadas normas, y esto es una realidad que se presenta de manera muy común en nuestro país, dichas infracciones a las normas se evidencian principalmente en las empresas PYMES o familiares.

Según la circular externa 011 del año 2008, la superintendencia de sociedades indica que: El Revisor Fiscal puede ser vinculado a la sociedad mediante contrato de trabajo con el reconocimiento de todas las prestaciones señaladas en la ley, es claro que su relación y vínculo laboral, no deben interferir con el cabal cumplimiento de sus funciones señaladas en la ley o los estatutos, ni puede establecer relaciones de subordinación con los órganos de administración, pues su dependencia corresponde única y exclusivamente al máximo órgano social. (Supersociedades, 2008, p. 646)

Pero resulta que mediante el concepto No 220-101042 de mayo del año 2017, La Superintendencia de Sociedades ha reiterado que la vinculación del Revisor Fiscal en las sociedades se puede realizar ya sea mediante contrato laboral o por prestación de servicios, atendiendo lo estipulado en el art 46 de la Ley 43 de 1990; además en este concepto se indica que la vinculación ya sea de tipo laboral no lo convierte necesariamente en un empleado a disposición de la administración, puesto que este cargo depende única y exclusivamente de la Asamblea General de Accionistas o Junta de Socios. Además, en este concepto se hace alusión a

los auxiliares que puede tener el revisor fiscal nombrados o removidos por él, con la remuneración que fije el máximo órgano social. (2017).

Aunque el contrato laboral este de alguna manera autorizado por la Superintendencia de Sociedades, en el ejercicio de la revisoría fiscal se evidencia de manera general una vinculación por lo estipulado en el código civil (contrato por prestación de servicios), pues este permite una autonomía más amplia a las dos partes (principal y agente) para poder realizar sus actividades y contar con un control sobre el servicios recibido y prestado respectivamente.

En este tema la información juega un papel importante. La responsabilidad moral que tiene el revisor fiscal de informar sobre las diferentes actividades que tiene que cumplir dentro de la organización, y la responsabilidad que tienen los principales en conocer la totalidad de actividades que pueden exigirle a un revisor fiscal, hacen que la independencia mental se vea afectada. Lo que sucede en la vida real, es que la labor de fiscalización por parte de la revisoría fiscal en una organización, comienza a perder su importancia, cuando la administración y el máximo órgano social de la entidad comienza a delegar o pedir funciones al revisor fiscal que no son propias de la competencia, afectando la independencia en el ejercicio de evaluador de la organización en el cumplimiento de sus funciones. Es por este motivo que no solo la forma de contratación es importante para el cumplimiento del principio de independencia, sino que además se debe contar con claridad sobre las tareas, actividades o funciones que tiene que ejercer el revisor fiscal dentro de la organización, para garantizar que el objetivo de esta profesión sea cumplido de manera correcta.

De la remuneración.

La historia sobre la regulación de la remuneración por los servicios prestados de los revisores fiscales es muy corta. Inicialmente como funcionario público, la determinación de estos valores se encontraba bajo la potestad de una entidad pública, pues en el parágrafo del art 46 de la Ley 58 de 1931 se establecía que “La Superintendencia fijará los emolumentos u honorarios a que en cada caso tendrán derecho los Contadores, los cuales serán pagados por las entidades interesadas”. En ese momento el Estado la garantizaba a la sociedad que las entidades interesadas no podían ejercer algún tipo de presión sobre los revisores fiscales al tratar de

aumentar o disminuir su remuneración, puesto que esta obligación se encontraba en cabeza de la Superintendencia de Sociedades. Pero cuando llegó el Decreto 1357 de 1941, se perdió la garantía que el Estado le estaba brindando a esta profesión, al respecto de los honorarios, pues en el art 18 de esta norma, se cita lo siguiente: “Los emolumentos u honorarios a que en cada caso tengan derecho los Contadores Juramentados, los fijará la Superintendencia cuando no hubiere acuerdo entre ellos y las entidades interesadas”. De esta forma el Estado comenzó a desprenderse de esta responsabilidad, dejando que fueran las entidades interesadas junto con los revisores fiscales que acordaran el valor de la remuneración por esta labor. Continuando con la historia, y que actualmente se encuentra vigente, es la Ley 43 de 1990, esta ley en su art 39 establece que “el Contador Público tiene derecho a recibir remuneración por su trabajo y por el que ejecutan las personas bajo sus supervisión y responsabilidad. Dicha remuneración constituye su medio normal de subsistencia y de contraprestación para el personal a su servicio”; con estas pocas normas se ha podido inferir que la determinación de la remuneración se encuentra en cabeza de las entidades interesadas, y como se estipula en la norma, que el cargo solamente está supeditado o dependiente de las directrices o acciones que determine el máximo órgano social, se comprende que la potestad de determinar esta remuneración está bajo la potestad del mismo órgano encargado de nombrar y remover al revisor fiscal en una entidad.

Actualmente la oferta de esta profesión se encuentra en crecimiento, debido a la gran cantidad de profesionales que están saliendo de las universidades; esto genera una preocupación por la competencia que se está generando en el sector, y por la desventaja que puede presentar para las profesionales al intentar negociar sin presión la remuneración que recibirán por parte de las organizaciones. Aunque en el 2009, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió una orientación profesional, en el que el tema de discusión fue las tarifas de honorarios para los profesionales de la carrera, y en este documento determina que para el ejercicio de una revisoría fiscal sin dedicación exclusiva, el valor de los honorarios corresponde a 3 salarios mínimos legales vigentes, pero aunque suene irrisorio este valor para algunas personas, como para otras puede llegar a ser un valor adecuado; adicionalmente en el mismo documento de la orientación, se menciona que los valores descritos en cada una de las actividades indicadas son mínimos y que pueden llegar a incrementarse, pues en el mismo documento establece que:

Cuando se requiera establecer sumas distintas a las indicadas, se debe acudir al procedimiento de incrementar la base mínima aquí recomendada, teniendo en cuenta los factores citados en precedencia, tales como: complejidad de la labor contratada, tiempo de la labor, tamaño de la empresa contratante, antecedentes del cliente y de las operaciones que se realizan, nivel de incertidumbre y de la viabilidad de la empresa (empresa en marcha), responsabilidad que se asume, riesgo profesional involucrado, supervisión y calidad del trabajo, experiencia en la labor que se contrata, requerimientos de equipo humano y de necesidades tecnológicas, así como cantidad de horas de dedicación y, perfil de los profesionales involucrados en la labor, ya sean especialistas o simple ejecutantes. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, pág. 49, 2009).

Bajo este enfoque normativo, se desprende un alto grado de riesgo sobre la independencia mental de los revisores fiscales en su ejercicio. El interés particular que involucra al principal como al agente afectan la independencia de manera directa, y el Estado al dejar la potestad de la selección y la remuneración del revisor fiscal, está permitiendo que se trasgreda uno de los tres elementos de la esencia espiritual de esta profesión.

Estos honorarios que debe recibir el revisor fiscal por sus servicios, deben manejarse con sumo cuidado, ya que el dinero atenta contra el interés personal, y así mismo dichos honorarios o remuneración dependen estrictamente de sus clientes, lo que genera dependencia económica con dichos clientes, esto puede hacer que el revisor fiscal se vea influenciado por malas dedicciones equivocadas o en el peor de los casos ocultar información a entidades de vigilancias, para así mantener y resguardar su salario, lo que hace que muchos revisores fiscales para no perder su remuneración.

La cuestión de la remuneración ha sido centro de grandes debates, en muchos casos se pone en duda la credibilidad de los juicios de la revisoría fiscal, en los últimos años los acontecimientos de corrupción, como lo fue el caso NULE y el cartel de la salud, han deteriorado seriamente la credibilidad y confianza pública de la disciplina contable. (Ocampo Ruiz, Muñoz Londoño, & Garcia Aristizabal)

Pueden existir dos situaciones que afectan la independencia. El primero puede presentarse cuando la remuneración pactada entre el principal y el agente resulta ser un valor alto para las pretensiones del agente (revisor fiscal), pero para que se de esa remuneración el agente trabaja bajo la influencia del principal, perdiendo la independencia mental en el cargo. La historia

nacional e internacional ha presentado innumerables escándalos financieros, que han llevado a crisis económicas como lo sucedido en Estados Unidos en el año 2008, y en Colombia con los casos anteriormente expuestos, y es precisamente ante estos hechos que se puede cuestionar la independencia de los revisores fiscales de las empresas que fiscalizaban para que nunca se pronunciaran; pues la hipótesis que se puede plantear para estos casos, es que debido a intereses ocultos y de mal proceder por parte de los principales, acordaron una remuneración alta con el revisor fiscal para que este no se pronunciara sobre las diferentes actividades ilícitas que se podían presentar en la sociedad. El segundo caso corresponde a todo lo contrario, y es más bien cuando la persona natural accede a una remuneración baja debido a las pocas capacidades intelectuales que posee, y a la gran cantidad de oferta que hay en el mercado, para prestar los servicios, termina accediendo a comprometer no solo la carrera profesional, exponer a diferentes multas y sanciones de diferentes tipos, y a menoscabar la profesión, por contar con unos ingresos que en ocasiones llegan a ser una burla para esta hermosa profesión.

Concluyendo lo expuesto anteriormente, se puede llegar a la conclusión de que la independencia mental se pierde cuando las “organizaciones que a toda costa están dispuestas a ofrecer honorarios bastantes altos o dicho de otro modo, comprar la independencia mental del revisor Fiscal para ganar una reputación o esconder los desaciertos de la administración” (Ruiz, Muñoz & García , Pág. 16,); y también cuando Ruiz María citando a Shyam Sunder en su libro Teoría de la Contabilidad de Control, y es que los auditores o en su defecto los revisores fiscales realizan las labores con un grado de confiabilidad bajo o mínimo, con el objetivo de no gastar esfuerzo en la entidad y exponer la entidad a riesgos innecesarios, para poder contar con más tiempo y destinarlo a otras auditorias (pág.16, S.F.); como se puede ver en la realidad de algunas empresas, que el revisor fiscal solamente está presente en la entidad una vez al mes, y es para firmar documentos que no han tenido un proceso serio de supervisión y control.

La única solución a esta problemática, es retomar los inicios de la norma sobre el tema de remuneración de los revisores fiscales; pues la hipótesis de que alguna entidad pública sea la encargada de dictaminar las tarifas de los honorarios de esta profesión, teniendo presente las diferentes variables que menciona el Consejo Técnico de la Contaduría en su orientación

profesional, ayudaría a brindar el ejercicio en cuando a la independencia del revisor fiscal y la objetividad de este en cada uno de los puntos a evaluar y fiscalizar en los periodos.

Presiones administrativas

Así mismo las presiones de la administración hace que el revisor fiscal, pierda su independencia mental, pues el revisor fiscal debe tener una distancia propicia con la administración, no deben involucrarse en los procesos y tomas de decisiones de la misma; estos deben tener claridad y transparencia con la administración, ya que sus objetivos y profesionalismo no deben involucrarse con la toma de decisiones de la empresa; así mismo la organización no puede obligar al revisor fiscal a realizar actividades no aptas o que no se encuentren dentro de las funciones propias del revisor fiscal, es por ello que es indispensable conocer desde el principio cuáles serán las actividades que debe cumplir el revisor dentro de una organización, para que con el tiempo, la administración no realice ningún tipo de presión sobre el revisor fiscal al solicitar funciones que no son del cargo. Sin embargo, se han presentado muchos casos en donde la administración influencia a al revisor fiscal a realizar actos no éticos, se puede inferir que el revisor pierde su independencia mental, para no perder el cliente y no perder su ingreso que es su fuente de subsistencia.

Algunas de las presiones más frecuentes que realiza la administración frente al revisor fiscal, puede ser:

- Incitar al revisor fiscal a cambiar de opinión en los estados financieros.
- Ofrecer incentivos económicos a cambio de emitir una opinión favorable.
- Amenazas o despidos por no cumplir deseos de los directivos.
- Chantajes económicos o emocionales que atacan su independencia
(Ocampo, Muñoz Londoño, & García Aristizábal)

Como bien se sabe, el revisor fiscal tiene una obligación moral y social con la organización, el Estado y los usuarios, su trabajo debe ser integro, transparente y confiable, sin embargo, muchas veces su trabajo se ve vulnerado por parte de la administración, ya que esta puede alterar u ocultar la información que el revisor requiere, involucre intereses privados o se realicen actos de corrupción; esto hace que la administración menosprecie o debilite la independencia mental.

Otro factor que puede incidir en el tema de la influencia de los administradores sobre la independencia del revisor fiscal, corresponde al desarrollo de otras tareas o encargos ajenos a la revisoría fiscal. Pues en la vida cotidiana la administración se vale de las opiniones o sugerencias del revisor fiscal para tomar ciertas decisiones, pero cuando en la organización se requiere más que una simple opinión, sino el desarrollo de toda una tarea, proyecto, actividad, etc., pues la administración recurre a la revisoría fiscal para que por medio de otro contrato se ejecute una labor completamente diferente a la revisoría fiscal. El pecado en este caso cae sobre el revisor fiscal que acepta ser parte de la ejecución de dos tareas o encargos al mismo tiempo, pues con ello se está perdiendo independencia y objetividad en las decisiones que pueda tomar sobre la materia, esto debido a que está jugando como juez y parte en un mismo proceso.

Y es que la norma prohíbe estos hechos, pues en el art.48 de la Ley 43 de 1990 se establece que “El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado o contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal”(1990), pero en la vida real se presentan situaciones en la que el contador actuando como revisor fiscal presta otros servicios, y en su proceso de fiscalizador no informa de los hallazgos encontrados que son relevantes, porque son propios del encargo que le asigno la administración. En síntesis, no se va a delatar el mismo, pues pasará por alto el hallazgo y no informará sobre el acontecimiento. Y por otro lado la administración de la entidad sale librada del tema, porque traslada toda la responsabilidad al revisor fiscal, como persona ejecutora de la acción, y como fiscalizador de la acción.

Desde un punto de vista internacional, se puede traer a colación la Ley Sarbannes-Oxley, esta proveniente de dos congresistas de Estados Unidos, habla sobre la incompatibilidad de algunos servicios prestados en el área financiera, con relación a los servicios de auditoría. Algunos de estos servicios incompatibles son: la teneduría de libros, implementación de sistemas de información financiera, aspectos legales en cuanto a evaluación o valoración, servicios actuariales, de auditoría interna, relacionados con el proceso de recursos humanos, entre otros (Ley Sarbannes-Oxkey, 2002).

De la corrupción y falta de ética

Otro apartado que atenta contra la independencia mental, es el tema de la corrupción y en su defecto la pérdida latente de la ética, la cual es una problemática social que se presenta con

frecuencia. Como bien es sabido, nuestro país es uno de los países con más escándalos de corrupción; casos como el de INTERBOLSA, SALUDCOOP, REFICAR, entre otros, que son de grandes empresas, dejan la inquietud sobre lo que sucede en las pequeñas y microempresas, en donde el revisor fiscal tiene un reducido campo para ejecutar sus obligaciones. Se puede llegar a pensar que en el sector de las PYMES también se ve vulnerado la independencia, la ética profesional que tiene cada profesional de la contaduría pública, pues los casos de corrupción o de falta a la ética atenta a todos los sectores de la economía, solo que para estos casos, los mismos no salen a la luz pública, debido a la baja importancia que le dan los medios de comunicación, pero que sin embargo están atentando contra el bienestar social, que es el fin buscado por la institución de la revisoría fiscal.

La palabra corrupción la identifica el diccionario de sociología de Kart y Leinz Hullmann, traído a colación por el Diccionario Jurídico Colombiano por los hermanos Bohórquez botero como el tipo de conducta que viola los valores reconocidos, los principios morales básicos, las normas sociales, las leyes y los deberes propios de un cargo, por la pretensión de obtener ventajas, personales en perjuicio de la comunidad. La corrupción es un intercambio de servicios, ventajoso para los que participan del mismo, que se efectúa de forma voluntaria y secreta con tolerancia de las normas oficiales y en el que por lo menos uno de los participantes abusa de su posición de poder o de confianza. (Bohórquez, 2003).

En estos casos es donde más se ve vulnerada la independencia mental, ya que es cuando el revisor fiscal accede a realizar actos no debidos, donde engaña a la organización, el estado, lo usuarios, etc. En esta parte el revisor fiscal comienza a perder la confianza pública que el Estado le ha entregado mediante los mandatos legales, para atestar o dar fe sobre hechos económicos. La confianza y la credibilidad del pueblo en la institución se han deteriorado debido a estos casos, como se evidencia en la actualidad colombiana.

No obstante, la falta de ética empresarial, ambición por parte de los administradores, quienes podrán escudarse en situaciones de necesidad del revisor fiscal, muchas veces ajenas a su voluntad. Por lo anterior, es la corrupción la que, en un momento dado, hace que nuestra independencia se vea sujeta a nuestra ambición y deseo de enriquecimiento, que no solo aqueja a nuestra profesión si no a la humanidad en cual quiere que fuera su desempeño. (Romero, 2013)

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

Muchas veces se pregunta por qué los revisores fiscales, vulneran de manera tan drástica la independencia en estos casos; el por qué muchas veces ocultan o niega información tanto al estado como a las personas, el por qué no actúan de manera pertinente y denuncian actos ilícitos; son muchas las incertidumbres que se generan con respecto a este tema. Se puede deducir o suponer que, los casos de corrupción son una mafia latente, en donde lamentablemente el revisor fiscal entra y pierde su independencia mental, lo que perjudica gravemente a la profesión de la Revisoría fiscal.

Metodología de la Investigación.

Tipo de Investigación

Esta investigación está desarrollada bajo un diseño no experimental, debido a que se pretende observar la situación actual de la Revisoría Fiscal y el principio de independencia, analizando las variables como: la independencia, la revisoría fiscal, el revisor fiscal, el Estado y la normatividad relacionada. Esta investigación busca describir las características que son objeto de análisis en el ejercicio de la revisoría fiscal y que interactúan de manera directa e indirecta con el principio de independencia mental

Enfoque Metodológico

El enfoque utilizado en esta investigación es de tipo cualitativo, debido a que se basa en la recolección y análisis de datos, para de esta manera lograr responder el problema planteado. Para el desarrollo de esta investigación, se pretende trabajar con información relacionada con las normas legales en Colombia, teorías que pueden llegar a ser aplicables al objeto de esta investigación, como también conceptos u opiniones de personas especializadas en la materia en los que tratan desde diferentes perspectivas los problemas que afectan la independencia mental.

Tipo de Diseño de Investigación

Fases de investigación según objetivos.

- **Primer Objetivo:** Realizar un examen general sobre la historia de la Revisoría Fiscal en Colombia y relación con la independencia
 - **Elementos de ese objetivo** Historia de la revisoría fiscal en Colombia, y la relación con el principio de la independencia.
 - **Técnicas de investigación:** Análisis de contenido de la historia.
 - **Instrumentos de investigación:** Ficha bibliográfica.
 - **Análisis y procesamiento de la información:** Estudio de la normatividad aplicable a la profesión contable, tomando como fuente principal las normas legales subidas en las páginas de entidades públicas.

- **Segundo Objetivo:** Identificar cuáles han sido principales actos que han atentado contra la independencia en la Revisoría Fiscal en Colombia.
 - **Elementos de ese objetivo** Hechos o causas que han atentado contra la independencia mental de los revisores fiscales.
 - **Técnicas de investigación:** Observación y análisis de casos.
 - **Instrumentos de investigación:** Ficha bibliográfica.
 - **Análisis y procesamiento de la información:** Observación y análisis de distintos puntos de vista de las principales causas que atentan contra la independencia mental del Revisor Fiscal en Colombia.

- **Tercer Objetivo:** Plantear posibilidades de mejora de independencia, para un buen funcionamiento de la revisoría fiscal.
 - **Elementos de ese objetivo** Acciones de mejora para garantizar una independencia mental limpia y transparente en el ejercicio de la revisoría fiscal.
 - **Técnicas de investigación:** Planteamiento de hipótesis para un mejor desarrollo de la profesión en este campo.
 - **Instrumentos de investigación:** Desarrollo de hipótesis a partir de referencia bibliográficas.
 - **Análisis y procesamiento de la información:** No aplica.

Conclusiones y Recomendaciones.

Conclusiones.

Son varios los factores que afectan la independencia mental del revisor fiscal en el ejercicio o cumplimiento de sus funciones, como se logró evidenciar en cada uno de los apartados tratados anteriormente, pero se puede llegar a la conclusión que el principal factor que ha permitido que la independencia mental de los revisores fiscales sea transgredida, es el completo abandono del Estado con la profesión, al no brindarle las garantías mínimas que requieren los contadores públicos para ejercer la profesión sin ningún tipo de presión por parte de terceras personas. La Globalización ha hecho que las normas se ajusten a los diferentes escenarios o contextos que se han ido presentado a través del tiempo, solo que en este tema, se evidencia una des-regulación, pues aunque la carta de navegación ordene un control adecuado sobre las operaciones económicas del país, al Jefe de Estado, este se ha desligado gradualmente de esta responsabilidad, al otorgarle la vigilancia de las actuaciones de las diferentes entidades que participan en la economía a la institución de la revisoría fiscal (en el caso del sector privado), sin darle los mecanismos o herramientas necesarias para poder ejercer su actividad de manera objetiva y cumplir con el fin verdadero para lo cual fue creada.

No toda la responsabilidad es del Estado por su abandono en el tema, pues hay que ser auto-críticos y reconocer que el des-interés, y la falta de unión de los profesionales contables, para establecer unos mecanismos que brinden el ejercicio de la profesión contra estos hechos que atentan contra la independencia, y que consecuentemente acaban con la credibilidad y buen nombre ante la sociedad. Pues de reconocer que aunque el Estado no ha brindado las garantías para un pleno desarrollo de la profesión, algunos profesionales de esta carrera han realizado diversas acciones que han llevado a lo que se presenta hoy en día, como ejemplo prestar servicios a un bajo costo, no realizar una auditoria con los requisitos mínimos, vender la firma por cosas insignificantes, ser ante la administración el firmón (solamente esta para firmar impuestos e informes de distintas índoles sin una previa revisión), e incluso hacer parte de los grandes escándalos de corrupción en Colombia, que han afectado de manera directa la sociedad en general.

Siempre que la selección del revisor fiscal se encuentre en cabeza del máximo órgano social de una entidad, se puede inferir que en algún momento la independencia mental del revisor fiscal se encuentra en juego, y esto debido a que la norma menciona que el revisor fiscal será únicamente dependiente de este órgano; es por ello que se debe replantear la selección de este cargo para cada una de las entidades; de esta forma si mitiga el riesgo de que el máximo órgano social presione tanto a la administración, como al revisor fiscal para que realicen operaciones que se encuentran en contra de vida legal.

Por otro lado se encuentra el tipo de vinculación. Aunque la Superintendencia de Sociedades permite el contrato de tipo laboral, en la práctica se desarrolla el contrato por prestación de servicios, y este último debe ser el único que se utilice para contratar los servicios, además que se encuentra enmarcado por el código civil, y una de las responsabilidades del revisor fiscal, es la de carácter civil, con la sociedad y con los accionistas o socios. El tema de lo laboral al de servicios radica principalmente en los beneficios económicos que uno ofrece y el otro no, pero en la práctica, estos valores se pueden ajustar, para que el valor del contrato por prestación de servicios cubra los demás beneficios que otorga el contrato por prestación de servicios.

En cuanto al tema de remuneración, es un factor de gran importancia que incide en la independencia, puesto que se debe contar con un valor o calculo adecuado para la remuneración del personal, que no se sobre-estime, y que tampoco se sub-estime, porque en las dos condiciones se pueden presentar situaciones que afectan la independencia de la persona ya sea por el interés de mantener el ingreso alto por los servicios, o por el des-interés de realizar una labor bien ejecutada, debido a su máximo esfuerzo que requiere y al poco reconocimiento económico que se le otorga.

Otro aspecto relaciona, va con las presiones de la administración y los servicios adicionales que prestan las revisorías fiscales. Si no se hace un alto en el camino, y se dejan claro cuáles son las obligaciones del revisor fiscal, de la administración, y del máximo órgano social, se seguirá atentando contra la independencia en el ejercicio de la revisoría fiscal. Es por ello que se hace necesario que las partes relacionadas desde el principio o comienzo del acuerdo contractual, se dejen por escrito todas y cada una de las obligaciones de las partes interesadas,

permitiendo un flujo de la información transparente, que beneficie a todas las partes interesadas, incluyendo la sociedad, como objetivo principal de la revisoría fiscal.

Otro aspecto para resaltar, es que en la actualidad los contadores carecen del conocimiento de los tres elementos que constituyen la esencia espiritual de la profesión, que son: la conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental, pues estos tres elementos son observados de manera independiente, en donde normalmente se tocan temas sobre la ética (conciencia moral), y sobre la aptitud profesional, dejando a un lado el tercer elemento, que es la independencia mental. Es por ello que se evidencia un estado crítico de la profesión, y que revistas como Portafolio, Dinero, o periódicos como el Tiempo, que son de gran circulación en el país, sacan publicaciones sobre la carrera, con títulos como “Revisores Fiscales llamados al banquillo”, o asimilados, reflejando la pérdida de credibilidad en la profesión y la falta de confianza público de la sociedad por los múltiples casos de corrupción presentados.

Recomendaciones.

Después de realizar la siguiente investigación, para lograr dar un cambio a la problemática detectada en la profesión, se requiere de medidas que sean claras y ataquen de manera directa las diferentes falencias encontradas, en pro de mitigar los diferentes riesgos que se presentan y que atentan contra la independencia mental del revisor fiscal. Para ello se requiere:

- La selección y nombramiento del revisor fiscal no puede continuar en manos del máximo órgano social, esta tarea debe corresponder a una entidad pública, por ejemplo una entidad que ejerza inspección, vigilancia y control en el sector en el que se encuentre la entidad, o una entidad creada por el Gobierno para este fin. También que se presente una rotación de los revisores fiscales en las entidades con un periodo que se considere prudente, para el buen ejercicio de la revisoría fiscal, en el cual el tiempo se estimará de acuerdo a las diferentes condiciones que presente la empresa, como tamaño, empleados, sucursales, mercado en el que incursiona, entre otros factores.
- Que se centralice en una sola norma, todas las reglas que se deben de observar en el ejercicio de la revisoría fiscal, detallando casos puntuales, para dar completo entendimiento a las partes interesadas del alcance que tiene el revisor fiscal dentro de la organización. Por

INDEPENDENCIA MENTAL Y SU VULNERABILIDAD

ejemplo, las limitaciones, inhabilidades, incompatibilidades, las funciones detalladas, las responsabilidades, sanciones, entre otros elementos que son necesarios para el pleno ejercicio de la revisoría.

- Como la selección y nombramiento se encontraría en cabeza de una entidad pública; para ello sería indispensable contar con una base de datos de los contadores que opten por ser revisores fiscales, pero para poder participar en la base de datos, todo contador debe presentar un examen de conocimiento, cada cinco años, para determinar un puntaje de calificación, el cual será tenido en cuenta para la asignación de la entidad a la que va a fiscalizar. Para contar con un ranking bien definido, se contemplará otros elementos como años de experiencia, estudios en posgrados, mercados en los que ha realizado auditorías, entre otros; esto con el fin de que las personas más capacitadas, estén al frente de las grandes y complejas organizaciones.
- El tema de la remuneración también es importante, y para este caso se recomienda establecer una tabla sobre los honorarios. Esta tabla tendrá presente la información de la entidad que va a ser fiscalizada. Esto quiere decir que los honorarios serán fijados de acuerdo al nivel de activos que posea la empresa, el número de empleados, el sector en el que incursiona, las sucursales que maneja, entre otros elementos. Para dar un nivel más de control, también se recomienda establecer una serie de bonificaciones a los revisores fiscales, siempre y cuando los mismos encuentren y denuncien hechos ilícitos. Esta tabla debe ser diseñada y aprobada por la misma entidad pública que realiza el nombramiento, como también se recomienda que la sociedad le pague a la entidad pública, y la entidad pública sea la encargada de pagarle los honorarios al revisor fiscal. De esta manera se ataca directamente el tema de sobrevaloración o sub-estimación de los honorarios de los contadores.
- Todo esto no es garantía de que la independencia mental sea ejecutada en su máximo esplendor, pero con estas pautas se mejoraría sustancialmente. Y para terminar las recomendaciones, se considera una revisión a las diferentes multas y sanciones que pueden recibir los revisores fiscales, pues bajo este nuevo esquema normativo, contar con multas o sanciones más severas, y también ampliar el campo de acción de la Junta Central de Contadores en este ejercicio, permitiría pensar que ya los revisores fiscales pensarían dos veces un documento que no cumple con las condiciones legales, o que la información suministrada no es fidedigna, y atenta contra el bienestar social.

Bibliografía

- Actualícese. (29 de mayo de 2014). Diferencia entre el Contrato Laboral y el Contrato por Prestación de Servicios. Recuperado de: https://actualicese.com/2014/05/29/diferencias-entre-contrato-laboral-y-contrato-por-prestacion-de-servicios/* el 25/05/2018
- Almeira R. S. (7 de septiembre de 2008). Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia. Gerencie.com. Recuperado de: <https://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html> el 20/11/2017
- Blanco Luna, Yanel. Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá: Roesga 1988
- Betancur Jaramillo Liliam. (2014) El Riesgo Moral en la Revisoría Fiscal. Criterio Libre, 12 (20) 247-275.
- Código de Comercio. (s.f.) Decreto 410 de 1971. Sistema Único de Información Normativa. Ministerio de Justicia. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1833376>
- Código de Comercio. (27 de marzo de 1971). Decreto 410 de 1971. Diario Oficial No 33.339 de 16 de junio de 1971. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html el 20/11/2017
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (16 de junio de 2009). Orientación Profesional Tarifa de Honorarios Profesionales.
- Constitución Política de Colombia. (6 de julio de 1991). Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html el 20/11/2017
- Constitución Política de Colombia. (2010). Constitución Política de Colombia 1991, Actualizada con los actos legislativos hasta el 2010. <https://www.ramajudicial.gov.co/documents/10228/1547471/CONSTITUCION-Interiores.pdf>
- Contaduría General de la Nación. (2010). Diccionario de Términos de Contabilidad Pública.. Recuperado de: http://www.chip.gov.co/chiprt/?MIval=/resultadoClas_termino.html el 20/11/2017

Cuéllar M. Guillermo A, Teoría General de la Auditoría y Revisoría Fiscal, Universidad del Cauca, Septiembre 2003 (<http://fceca.unicauca.edu.co/old/tgarf/>)

Decreto 302 de 2015. (s.f.) Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

http://www.mincit.gov.co/loader.php?IServicio=Documentos&IFuncion=verPdf&id=4589&name=Decreto302_2015_p.pdf

Decreto 302 de 2015. (20 de febrero de 2015). Diario Oficial N. 49431. 20 de febrero de 2015.

Pág.11 Recuperado de: <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?id=30019761> el 20/11/2017

Decreto 1357 de 1941. (31 de julio de 1941). Diario Oficial N. 24730. 6 de agosto de 1941.

Pág.7 Recuperado de: [http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1694111?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://www.suin-juriscol.gov.co/clp/contenidos.dll/Decretos/1694111?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0) el 20/11/2017

Decreto 1946 de 1936. (10 de agosto de 1936). Diario Oficial N. 23287. 19 de septiembre de 1936. Pág.601 Recuperado de:

<http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1936-decreto-1946.pdf> el 20/11/2017

Decreto 2373 de 1956. (18 de septiembre de 1956). Diario Oficial N. 29154. 05 de octubre de 1956. Recuperado de: https://www.mineducacion.gov.co/1759/articles-102582_archivo_pdf.pdf el 20/11/2017

Decreto 2521 de 1950. (s.f.) Sistema Único de Información Normativa. Ministerio de Justicia.

<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1459526>

Decreto 2521 de 1950. (27 de julio de 1950). Diario Oficial N. 27383. 11 de agosto de 1950.

Pág. 1 Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1459526> el 20/11/2017

Ley 43 de 1990. (13 de diciembre de 1990). Recuperado de:

<https://jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/leyes/LEY%2043%20DE%201990.pdf> el 20/11/2017

Ley 58 de 1931. (s.f.) Sistema Único de Información Normativa. Ministerio de Justicia.

<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1610332>

Ley 58 de 1931. (05 de mayo de 1931). Diario Oficial N. 21684. 8 de mayo de 1931. Pág.1

Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1610332> el 20/11/2017

- Ley 73 de 1935. (s.f.) Sistema Único de Información Normativa. Ministerio de Justicia.
<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1621715>
- Ley 73 de 1935. (18 de diciembre de 1935). Diario Oficial N. 23075. 3 de enero de 1936. Pág.2
Recuperado de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1621715> el 20/11/2017
- Ley 145 de 1960. (30 de diciembre de 1960). Diario Oficial N. 30433. 3 de febrero de 1961.
Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1759/articles-103818_archivo_pdf.pdf el 20/11/2017
- López Carvajal Oscar Ramón. (2013) Responsabilidad social en el ejercicio de la revisoría fiscal PDF. Universidad de Antioquia.
- Real Academia Española. (2018.). Diccionario de la Lengua Española. Edición del Tricentenario.
Recuperado de: <http://dle.rae.es/?w=diccionario> el 10/01/2018
- Ocampo Ruiz, A. M., Muñoz Londoño, L. J., & García Aristizábal, P. A. (s.f.). Un reto para los revisores fiscales: mejorar su independencia profesional.
- Rengifo Figueroa, S. M. (2014). La Revisoría Fiscal en Colombia. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de ciencias económicas. Tesis para optar al título de Especialista en Finanzas y Administración Pública. Colombia.
- Revista Dinero. (2017) Revisores fiscales al banquillo: ¿Ciegos o con exceso de funciones?
Recuperado de: <https://www.dinero.com/edicion-impres/caratula/articulo/el-papel-de-los-revisores-fiscales-en-escandalos-empresariales/242468> el 30/05/2018.
- Roa Luvianos Guillermo. (2014) Objetividad y escepticismo profesional. Tendencias en la auditoría. Deloitte. Recuperado de: <http://contaduriapublica.org.mx/objetividad-y-escepticismo-profesional-tendencias-en-la-auditoria/> el 15/05/2018.
- Rodríguez Rodríguez María Paz. (2002). La condición de Independencia en la Auditoria de Cuentas. PDF.
- Ruiz Ocampo Ángela María, Muñoz Leidy, García Paola. (S.F.) Un Reto Para los Revisores Fiscales: Mejorar su Independencia Mental.
- Peña, J., (2007). Control, Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá. Ecoe Ediciones Ltda., p.82
- Superintendencia de Sociedades. (18 de mayo de 2017). El revisor fiscal de una sociedad puede ser vinculado bien bajo contrato laboral o de prestación de servicios. Oficio 220- 101042.

Tomado de: https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/OFICIO%20220-101042.pdf el 25/05/2018.