

Alcance de la Fe Pública del Revisor Fiscal en Colombia ¹

Loys Morantes Gaviria²

Wendy Katherine Camargo Monsalve³

Elizabeth Orduz Ortiz⁴

Resumen

El Estado colombiano se ha visto en la necesidad de implementar las herramientas constitucionales y legislativas que impidan los actos de corrupción en todo el territorio, instando a las entidades públicas y privadas para que sus actuaciones estén orientadas bajo principios constitucionales y legales. Es aquí cuando toma importancia el rol que representa el Revisor Fiscal en una empresa colombiana, cuando ejerce las actividades propias de su profesión, acorde con la Confianza Pública que tenga el Estado, la empresa, los entes económicos, y el público en general, acerca de los hechos sobre los cuales tiene la potestad de dar fe pública. En el desempeño de sus funciones, el Revisor Fiscal adquiere una gran responsabilidad, no solo con la empresa en la que trabaja, sino con la sociedad. El impacto de la Fe Pública está directamente relacionado con la responsabilidad del Contador Público que la ejerce. Es necesario determinar el alcance que tiene la Fe Pública en el ejercicio de sus funciones como revisor fiscal, con lo cual da testimonio de la veracidad de los documentos, hechos o actuaciones, y le otorga confianza sobre los mismos, actuando de manera independiente, objetiva y transparente, con el fin de coadyuvar al Estado y a la sociedad en la salvaguarda de sus bienes e intereses. De esta manera se evidencia la credibilidad del revisor fiscal, procurando la exigencia a cumplir con los principios éticos y transparentes sin interés de incurrir en actos fraudulentos que deslegitimen la confianza pública sobre las actuaciones del profesional contable.

Palabras claves: Fe pública, Ética, Responsabilidad, empresa, Revisor Fiscal.

Scope of the public faith of the fiscal auditor in Colombia

Abstract

The Colombian State has seen the need to implement the constitutional and legislative tools that prevent acts of corruption throughout the territory, urging public and private entities so that their actions are guided by constitutional and legal principles. It is here when the role that the Statutory Auditor represents in a Colombian company becomes important, when he exercises the activities of his profession, in accordance with the Public Trust that the State, the company, the economic entities, and the general public have, about of the facts on which it has the power to give public faith. In performing his duties, the Statutory Auditor acquires a great responsibility, not only with the company in which he works, but with society. The impact of the Public Faith is

¹Artículo científico presentado como opción de grado para optar por el título de Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa.

² Autor de contacto: Estudiante de la especialización Revisoría Fiscal y Auditoría Externa, Universidad Santo Tomás sede Bucaramanga (2019). Contacto: loysm@hotmail.com.

³ Autor: Estudiante de la especialización Revisoría Fiscal y Auditoría Externa, Universidad Santo Tomás sede Bucaramanga (2019).

⁴ Director: Magister en Administración de empresas, Especialista en Revisoría Fiscal, Universidad Santo Tomás sede Bucaramanga.

directly related to the responsibility of the Public Accountant who exercises it. It is necessary to determine the scope of the Public Faith in the exercise of its functions as fiscal auditor, with which it gives testimony of the veracity of the documents, facts or actions, and confers confidence on them, acting independently, objectively. and transparent, in order to assist the State and society in safeguarding their assets and interests. In this way, the credibility of the tax auditor is evidenced, seeking the requirement to comply with ethical and transparent principles without interest in incurring fraudulent acts that delegitimize public confidence in the actions of the accounting professional.

Keywords: Public faith, Ethics, Responsibility, company, Fiscal Reviewer.

Introducción

El revisor fiscal tiene la obligación de velar por el compromiso que adquiere con las empresas y el Estado en el cumplimiento de sus funciones. Además, tiene el deber de revisar los estados financieros, toda vez que va incluida la fe pública al emitir su opinión modificada o no modificada con correcciones materiales, y desde su firma se llega a generar confianza pública a toda una sociedad, como una atribución de interés general propia del Estado, por mandato constitucional y legal.

Pero a su vez, el contador público que ejerce sus labores como revisor fiscal es constantemente vigilado, por cuanto su labor requiere de un desempeño determinante al interior de la empresa, a las normas de aseguramiento de la información según sea el tamaño de la empresa bajo su revisión, al código de ética del profesional de la Contaduría Pública, establecido por la IFAC y demás normas colombianas aún vigentes en esta materia de la ley 43 1990, ley 145 de 1960 y código de comercio⁵, igualmente es responsable de avalar con su firma que la administración preparó los Estados Financieros con cifras tomadas fielmente de los libros de contabilidad, y que estos representan la realidad económica de la empresa, para que socios y accionistas puedan tener una base fidedigna en la toma de decisiones.

En consecuencia, la revisoría fiscal se ubica en un lugar estratégico en la empresa, no solo el ámbito financiero en materia de las cifras tomadas de libro de contabilidad y realidad económica de la empresa, sino verificar el cumplimiento de las principales leyes que le competen de acuerdo al tipo de empresa en que se encuentre clasificada y los diferentes entes de control que las rigen. El Revisor Fiscal debe cumplir sus funciones de conformidad con la responsabilidad social, cerciorarse que las decisiones tomadas en asamblea general de accionistas y junta de socios se lleven a cabo por parte de la administración, y que todos los actos y decisiones que se ejecuten, se ajusten a la ley y a los estatutos. El desempeño de la Revisoría Fiscal tiene su fundamento en principios esenciales para el ejercicio que conlleva a una aplicación de conocimientos bajo criterios éticos y profesionales, proporcionando así resultados óptimos acorde con las exigencias del ejercicio de la profesión y a las necesidades de las empresas, considerando que la naturaleza de la Revisoría Fiscal es representar a los dueños de las empresas frente a los administradores y servir

⁵ La ética profesional y el contador público en la actualidad. Dujeyny Valencia Mosquera. Universidad Cooperativa de Colombia, 2017. Disponible en: <https://www.ucc.edu.co/prensa/2016/Paginas/la-etica-profesional-y-el-contador-publico-en-la-actualidad.aspx>

de garante ante el Estado sobre la vigilancia permanente de su actividad social frente a terceros y entes relacionados.

En el ejercicio de las funciones del Revisor Fiscal, hay diferentes parámetros legales, éticos y constitucionales por los cuales debe regirse el profesional contable para que genere confianza al momento de la toma de decisiones por parte de la Administración, de ahí su obligación de regir su conducta bajo los métodos adecuados que permitan establecer una coherencia con el deber de dar Fe Pública.

Por esta razón, se hace necesario en primer lugar, analizar los temas más importantes de la normativa que enmarca la Fe Pública del Revisor Fiscal, como una figura jurídica por cuanto tiene consecuencias legales, está representando al Estado y se encuentra contemplado en la ley como un órgano de fiscalización,⁶ pero en vista de la imposibilidad material que tiene este, de dar fe de todos los actos en los que intervienen las personas, se ha visto en la obligación de delegar esta función al Profesional de la Contaduría Pública, que en Colombia es el único país en el mundo donde estos profesionales están habilitados para actuar y dar fe pública de acuerdo con las leyes que regulan cada actividad y/o función investida de tal facultad, sobre los hechos que conozcan y puedan dar cuenta, por haber ocurrido en su presencia o haber participado en su ejecución y desarrollo. Esto con el fin de promover la inversión en los diferentes sectores de la economía del país, verificando que todos los actos y actividades de la empresa sean legalmente correctos, asegurarse que los estados financieros de las empresas están libres de errores materiales. (Guerra, 2003).

Es por ello, que a través de la presente investigación se identificará hasta dónde llega el grado de responsabilidad del Revisor Fiscal al dar fe pública, analizando también los tipos de sanción a imponer por parte de los organismos de control, como consecuencia de una mala gestión en sus labores, al firmar una declaración tributaria que evidencie una información contraria a la realidad.

1. Enfoques, Conceptos y Normas que Orientan el Deber del Revisor Fiscal con la Fe Pública en las Organizaciones Colombianas

En primer lugar, es importante subrayar que el código de ética del ejercicio profesional de la contaduría pública en Colombia fue establecido por la Ley 43 de 1990, dicho código indicó los principios que componen el fundamento para el ejercicio de esta profesión. En este punto es necesario revisar la individualización del contador público, determinado como un encargado de la confianza pública, por cuanto al firmar los estados financieros da fe pública al emitir un documento que refleje información financiera. Así mismo, la Ley 43 de 1990 establece que el contador público tiene como obligación velar por los intereses económicos de la comunidad (Mosquera, 2017).

La Ley en su Art. 1° otorgó la fe pública a los Contadores Públicos, según el siguiente texto jurídico:

Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales ni a los contadores públicos

⁶ La revisoría fiscal según la Superintendencia de Sociedades. Gerencie, 2017. Disponible en: <https://www.gerencie.com/la-revisoría-fiscal-según-la-superintendencia-de-sociedades.html>

que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por ley o por estatutos, a tener revisor fiscal (República, 1990).

En el Art. 10, la misma ley definió jurídicamente la fe pública, así:

De la fe pública. La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes (República, 1990).

Otro concepto válido es el siguiente:

La fe pública es la garantía que el Estado da en el sentido que los hechos que interesan al derecho son verdaderos, auténticos. Lo anterior, porque en la realidad social existen una serie de hechos y actos con relevancia jurídica que si bien todos los ciudadanos no pueden presenciar deben ser creídos y aceptados como verdad oficial. (Delagrancia, 2008).

Son muchas las personas que no atienden a las normas mínimas impuestas por la sociedad, esto se refleja en el desempeño diario de nuestros profesionales en las diferentes áreas, generándose grandes escándalos de corrupción como se puede ver en los medios de comunicación diariamente. Así las cosas, resulta inaplazable para los diferentes profesionales la aplicación de normas éticas al ejercer cualquier trabajo sin importar la profesión o el sector en el que se encuentren laborando.

Por otra parte, es posible afirmar que la profesión contable es muy importante para el funcionamiento del Estado, pues por medio del análisis realizado a los estados financieros de las diferentes entidades públicas o privadas, se brindan las herramientas e información necesaria para identificar y examinar variables de los diferentes actores económicos que afectan las finanzas públicas o la “hacienda pública”.

Es válido recordar que la ley reconoce que las empresas en particular son unidades económicas sometidas a variadas influencias externas, aspecto que obliga a los contadores públicos al uso de los métodos de evaluación más apropiados para cada caso. Esta valoración está orientada por los principios básicos de ética profesional dispuestos en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990, como la integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética (Torres, 2013).

El Revisor Fiscal debe reflexionar e involucrarse con las situaciones concretas de su actividad, sean estas externas o internas, con el propósito de aplicar, en cada caso, el método o la técnica más adecuada, sin omitir en todos los casos, los principios básicos de ética profesional. Se puede ver que en la Ley 43 de 1990, se hace especial énfasis en los valores que se deben esperar

en el quehacer de los contadores públicos. Cabe decir que a partir de estos principios se desarrollan las reglas de actuación y el ejercicio de la profesión.

También se hace indispensable enfatizar en la existencia de los códigos de ética internacionales como normas que regulan la actuación de la auditoría y el trabajo del revisor fiscal. Es por ello que el proceso de ajuste con la normativa internacional (Ley 1314 de 2009) exige el cumplimiento de las normas contables NIC y NIIF, además de las normas de auditoría NIA. En la internacionalización de la contabilidad hay que tener en cuenta los estándares del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) representa la organización mundial para la profesión de contador, fue fundada en 1977 y su misión se enfoca en servir al interés público, fortaleciendo de forma continuada la profesión contable en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante, con el propósito de que el Código de Ética Internacional, sea un patrón sobre el cual se soportan las disposiciones éticas nacionales y se establecen estándares de conducta para los contadores profesionales (Contadores, 2018).

La actuación del profesional contable le añade credibilidad a los estados financieros que analiza, siendo esta una confianza sin la que sería imposible determinar relaciones comerciales firmes y sólidas en el ámbito empresarial tan complejo que se maneja actualmente. Las relaciones comerciales viables deben sustentarse en el manejo de información fidedigna, entre ellas la información financiera, la cual de ser realizada por la gerencia y transferida a entes externos de la empresa sin haber sido anticipadamente auditada por contadores públicos independientes, dejaría una brecha de credibilidad bastante grande. Una auditoría aumenta la confianza de los usuarios cuando los estados financieros no contienen errores significativos.

La citada Ley 43 de 1990 se refiere en su artículo 37-10 al tema de la conducta ética y en este sentido establece lo siguiente:

El Contador Público debe abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal (República, 1990).

La revisoría fiscal es una actividad profesional compleja e importante en la sociedad actual, por cuanto cuenta con la principal función de dar fe pública, la cual es proporcionada a la información que contiene estados financieros de las organizaciones expuestas a su análisis, por medio de las auditorías (Contadores, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, 2013). Estos informes presentados por los revisores fiscales son importantes en diferentes tipos de operaciones y trámites comerciales realizados por las empresas, para que a través de la fe pública se genere la confianza depositada en el profesional contable y por consiguiente los terceros interesados en la información financiera identifiquen la veracidad de los datos allí contenidos. No solo otras empresas del sector pueden beneficiarse de la información, también el Estado, los bancos, los accionistas, inversionistas y acreedores.

Es importante mencionar que, en caso de utilizarse la información de manera inadecuada, puede traer importantes consecuencias negativas de distinta naturaleza, para el contador público. Esta actuación profesional incorrecta puede que sea por negligencia o impericia en el trabajo

ejecutado, o inclusive de manera deliberada para falsear la información que se refleja en estados financieros auditados mediante el maquillaje de las cifras que se muestran en los mismos o en sus notas reveladoras (Carvajal, 2012).

Por otra parte, el art. 10 de la Ley 145 de 1960, el cual aún se encuentra vigente y establece lo siguiente (Colombia C. d., Ley 145 de 1960, 1960):

*Artículo 10** El dictamen de un contador público sobre un balance general, como Revisor Fiscal, Auditor o Interventor de cuentas, irá acompañado de un informe sucinto que deberá expresar por lo menos;

1. Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
2. Si en el curso de la revisión se siguieron los procedimientos aconsejados por las técnicas de la Interventoría de Cuentas;
3. Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y decisiones de las asambleas Generales o juntas Directivas, en su caso;
4. Si el balance o el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; si en su opinión el primer presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el periodo revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período;
5. Las reservas o salvedades a que estuviere sujeta su opinión sobre la fidelidad de los -estados financieros, si las tuviere.

En el mismo sentido, el art. 38 de la Ley 222 de 1995 estableció lo siguiente (Colombia C. d., Secretaría del Senado, 1995):

Artículo 38. Estados Financieros Dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión "ver la opinión adjunta" u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.

Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia.

Teniendo en cuenta la normativa colombiana, cualquier contador público puede ser revisor fiscal, lo cual facilita la posibilidad de que recién egresado de la carrera de contaduría esté habilitado para ejercer como revisor fiscal. Para evitar nombramientos inadecuados el legislador optó por establecer la figura de la posesión, por virtud de la cual una autoridad revisa las calidades del contador en cuestión y resuelve si le autoriza o no asumir el cargo (Gómez, 2014). Se puede evidenciar en el art. 21 de la Ley 45 de 1990 lo siguiente:

Artículo 21. Posesión. Corresponderá al Superintendente Bancario o al presidente de la Comisión Nacional de Valores dar posesión al revisor fiscal de las entidades sometidas a su control y vigilancia. Cuando la designación recaiga en una asociación o firma de contadores, la diligencia de posesión procederá con relación al contador público que sea designado por la misma para ejercer las funciones de revisor fiscal. La posesión sólo se efectuará una vez el Superintendente Bancario

o el presidente de la Comisión Nacional de Valores se cerciore acerca del carácter, idoneidad y la experiencia del peticionario. Parágrafo. Para la inscripción en el registro mercantil del nombramiento de los revisores fiscales se exigirá por parte de las Cámaras de Comercio copia de la correspondiente acta de posesión.

En la actualidad existe una mayor presión sobre las empresas y la manera como ofrecen sus productos y servicios a la sociedad. Esta presión social es esencial para finalizar las actuaciones empresariales encaminadas a un ánimo desmedido de lucro y donde se llega a perder de vista la ética. Otros parámetros que se deben tener en cuenta son la especulación financiera, la seguridad, la calidad de los productos o la veracidad de la publicidad que han arraigado en la conciencia de la sociedad que, acostumbrada a la falta de legislación para la satisfacción de tales demandas, exige una actuación de las empresas conforme a los principios y valores éticos preponderantes (Galvis, 2003). Todo esto hace que una empresa preocupada por la “estética” termina revelando su verdadera intención y al final volviéndose en su contra. Es así como se está comenzando a hablar de administración moral en las organizaciones. En todo este engranaje debe entenderse una ética empresarial, donde se ha tratado de ejecutar unas operaciones que se dirigen al desarrollo ordinario de los procesos del negocio, por lo cual hay que suponer que esas acciones tendrán que categorizarse en un ambiente que puede generar decisiones morales o inmorales, toda vez que dependiendo de esta circunstancia, los negocios se revestirán de una imagen positiva o negativa frente a la comunidad (Galvis, 2003).

Ahora bien, desde el punto de vista individual, si esa persona actúa de forma contraria a la ética profesional y la normatividad que regula su ejercicio en el cargo que esté ocupando en una entidad u organización, y justifica estas acciones para buscar un fin particular, es obvio que este actuar se trasladará a toda esa organización con unas pautas de comportamiento erróneas. Esto es lo que se denomina en el Modelo Estándar de Control interno COSO: Componente 1: Ambiente de Control (Oficina Auditoría, 2019).

Se puede decir entonces que todo gira alrededor del individuo dentro de la empresa, como punto central de su actuar. Es por esta razón que ha venido creándose en el mundo a manera de herramientas administrativas que pretenden aumentar el valor que tienen las organizaciones frente a los grupos de interés, lo que se ha denominado “Códigos de Buen Gobierno”, donde se establecen unos objetivos de buena voluntad y componen unos caminos de comportamiento ético que deberán seguir las personas que integran la empresa, convirtiéndose esto en una cultura de la ética y la transparencia. Se debe reubicar el análisis desde la perspectiva de la colectividad hasta la individualidad, específicamente en el revisor fiscal, quien concreta su trabajo de vigilancia y control en conformidad con la normativa legal y a través de su fiscalización permanente al dar fe pública. (Charris, 2017).

2. Contexto de la Fe Pública en el Desarrollo del Ejercicio de la Revisoría Fiscal en la Empresa Socialmente Responsable.

El Colegio de Contadores Públicos de Colombia en su publicación del 1 de diciembre de 2016, define: la fe pública como una “función pública” cuya propiedad pertenece al Estado, pero que por serle propia puede delegarla ante su imposibilidad de ejercerla directamente y con idoneidad para todos los casos y hechos sociales (Moreno, 2017).

Al respecto, Jiménez (2012) explica:

La fe pública se fundamenta en la necesidad de imponer el hecho jurídico nacido del hecho social en forma persuasiva por su bondad y veracidad intrínseca. Hecho jurídico que se origina en el Estado jurídico social y que recoge la fe pública para que sea aceptada como verdadera por todos los que forman parte de la comunidad y están sometidos al poder del Estado (Jimenez, 2017).

Ni las normas, ni las sentencias judiciales ni los documentos notariales, ni los dictámenes expedidos por revisores fiscales, tendrían eficacia en la sociedad organizada si a cada instante se negara su legitimidad o autenticidad. Estas significaciones se proyectan para darnos un concepto tridimensional de la fe pública. (Moreno, 2017)

La Ley 43 de 1990 (Colombia, 1990) y Decreto 2270 de 2019. Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las NIF para el Grupo 1 y de las NAI, establecen los parámetros sobre los cuales debe actuar el Revisor fiscal, incluyendo las responsabilidades que debe asumir mientras se encuentre en el ejercicio de sus funciones de auditoría, entendida como un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El propósito de ese proceso consiste en establecer el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso. (Association, 1972).

El art. 207 del Código de Comercio (República, 1971) establece las funciones que deben desempeñar los revisores fiscales, sin embargo, los puntos instituidos como reglas tienen sus casos excepcionales, por cuanto las que establece el artículo son de carácter general, aplicable únicamente en las empresas que requieran del dictamen del Revisor fiscal de los estados financieros bajo la fe pública, los cuales son una presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero.

Para entender estos requerimientos normativos, se hace necesario estudiar algunas generalidades del término responsabilidad, sus tipos, sus formas, y de qué manera es extensible su aplicabilidad al Revisor fiscal.

2.1. Responsabilidad

La Real Academia Española ha establecido el concepto de manera completa así: Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente (española, 2001). Por otra parte, responsabilidad se entiende como un deber impuesto por un ordenamiento jurídico el cual genera la obligación de responder por las consecuencias de los actos ejecutados a nombre propio o aquellos que realicen terceros; en el caso del revisor fiscal este solo es responsable de su propio comportamiento, acciones u omisiones. (Fiscal, 2017)

El concepto se puede concebir desde dos puntos de vista, el primero hace referencia a la sanción o castigo por incumplir una norma y, la segunda se funda en la reparación que se debe hacer al indemnizar por daños económicos o morales ocasionados sobre una persona o un grupo de personas, de todas formas, para que se determine una sanción y se lleve a cabo su aplicación, la autoridad competente debe recopilar suficientes pruebas que demuestren la conducta ilegal o contraria a la normativa nacional, permitiendo definir con certeza que la persona actuó con dolo o culpa, asimismo identificar los daños causados y las consecuencias de los mismos.

Por su parte, el Código de Comercio en su artículo 211 establece: “Responsabilidad del Revisor Fiscal: El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”.

Es necesario indicar que, los efectos de la firma del revisor fiscal dando fe pública en las declaraciones tributarias, son aspectos que están dentro del alcance de un trabajo de revisoría fiscal llevado a cabo para emitir, entre otras, una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, los cuales al tener esta firma nos indica que son veraces, libres de errores materiales y nos da una cierta tranquilidad o seguridad de que las cifras y el patrimonio de los terceros son los que nos están mostrando estos mismos.

El artículo 32 de la Ley 1778 de 2016 (Colombia C. d., Ley 1778 de 2016, 2016), el cual adicionó el numeral 5 del artículo 26 de la Ley 43 de 1990 frente a la Responsabilidad de los Revisores Fiscales, estableció lo siguiente:

Artículo 32. Responsabilidad de los Revisores Fiscales. El artículo 7º de la Ley 1474 de 2011 quedará así:

Artículo 7º. Responsabilidad de los Revisores Fiscales. Adiciónese un numeral 5 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

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

Por otra parte, el inciso 2º del artículo 42 de la Ley 222 de 1995 estableció que “Los administradores (y el revisor fiscal) responden de los perjuicios que causen a la sociedad, a los asociados y a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros” (L. 222/95, art. 42, inc. 2º).

Se evidencia entonces que son varias las normas que directa o indirectamente indican la responsabilidad en la cual se encuentra inmerso un Revisor fiscal, pero es el artículo 211 del Código de Comercio (República, 1971) el que establece que este responderá a los asociados, a la sociedad y a terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, es decir, responde por tener voluntad de hacer cosas que no le son permitidas, de las cuales tiene

conocimiento (dolo) o por dejar de hacer lo que le corresponde, sea por negligencia o desconocimiento (culpa).

En cuanto a la negligencia y desconocimiento, se hace necesario aclarar que el artículo 8 de la Ley 43 de 1990 (Colombia C. d., Ley 43 de 1990), determina que todo Contador Público debe cumplir con las normas legales vigentes y que debe observar las normas de ética profesional, las cuales están contenidas en los artículos 35, 36 y 37 de la misma Ley y en el Decreto 302 de 2015. No es difícil establecer que debe estar constantemente actualizado en sus funciones profesionales, lo cual no es permitido que obre con negligencia, sea por desconocer el procedimiento o por actuar apresuradamente sin revisar el documento que lleve su aprobación.

Se entiende que quien acepta su nombramiento para ejercer el cargo de Revisor fiscal, lo hace de manera voluntaria y está al tanto de sus deberes y obligaciones, adquiriendo el compromiso altamente exigente, por lo que no puede eludir la responsabilidad en cualquiera de las modalidades a que se hará referencia a continuación: civil, administrativa, disciplinaria, penal, fiscal y social.

De igual forma, se hace referencia a esta conducta en los numerales que determina el artículo 207 del Código de Comercio (República, 1971), especialmente el 1, 2, 4 y 5. De ahí la gran importancia que revisten los documentos o papeles de trabajo que acreditan la diligencia con que ha procedido el Revisor fiscal en forma personal o a través de sus colaboradores o auxiliares y la confidencialidad y celo con que se deben proteger.

2.2. Tipos de Responsabilidad.

De acuerdo a la manera como se determine la falta o la inobservancia a la normativa vigente, de igual forma se determinará el carácter de la responsabilidad, en otras palabras, si la responsabilidad es objetiva, entendiéndose esta como la evaluación de las consecuencias o resultados de los hechos ejecutados por el individuo, y se determina revisando el fin y no los medios, en el caso del revisor fiscal la determinación de este tipo de responsabilidad evalúa la realización y la correcta emisión de los dictámenes, no la diligencia con que se actuó en el proceso ni la prudencia para evitar dicha situación (Garrido, 2013). Del resultado que se obtenga de los elementos observados se podrá determinar la responsabilidad objetiva y presumirse la implicación del revisor fiscal sobre aquello de lo que se le culpa. El proceso en su contra se mantendrá mientras no se demuestre lo contrario. Aunque parezca algo injusta, se presume que esta posición favorece el ejercicio de la revisoría fiscal como un control preventivo y sirve para presionar a los profesionales a actuar con diligencia.

Por otra parte, se encuentra la responsabilidad subjetiva, la cual se concentra en evaluar los medios y no el fin, es decir que se ejecuta a lo largo del proceso y que su sanción solo se llevará a cabo cuando se demuestre que el revisor fiscal actuó de forma negligente y no aplicó los principios incluidos en el código de ética, sin importar el resultado.

Cuando el profesional no emita un dictamen y logre demostrar que tal resultado se dio porque se le negó el acceso a la información, podrá justificar el resultado y quedar absuelto a cualquier sanción impuesta en su contra.

Así mismo, existe la responsabilidad moral y jurídica, donde la primera es personal y corresponde a las tendencias más internas del sujeto (religión, cultura, filosofía, ideología) y que escapa en términos de evaluación y juicio del campo jurídico y disciplinar (Garrido, 2013). La jurídica hace referencia a las implicaciones judiciales, determinando la afectación de usuarios con los cuales y para los cuales el revisor emite información. Por cuenta de este concepto pueden derivarse dos formas diferentes de responsabilidad, la patrimonial y la personal: la primera refiere la indemnización que debe hacerse a terceros utilizando como soporte bienes o derechos económicos; y la segunda a sanciones que se le puedan imputar por dañar a otros con sus actos.

2.2.1. La Responsabilidad Civil:

El artículo 2341 del Código Civil (República C. d., 1873) establece lo siguiente:

El que ha cometido un delito o culpa, que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización, sin perjuicio de la pena principal que la ley imponga por la culpa o el delito cometido. Por lo tanto, el que hace un daño debe resarcirlo.

Por su parte, el artículo 211 del Código de Comercio (República P. d., 1971) preceptúa que: “El Revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o terceros por negligencia o dolo en el cumplimiento de funciones”.

Esta puede ser de dos clases, de tipo contractual o extracontractual. En la Responsabilidad civil contractual se tiene como premisa que un Contrato no es más que un acuerdo o compromiso por el que dos o más intervinientes se obligan recíprocamente a respetar y cumplir una serie de condiciones, entendemos que de esta forma la palabra empeñada, escrita o no, se convierte en un código de conducta que debe ser escrupulosamente seguido por quienes convinieron en su estructuración (Colombia C. C., 2010). De esta forma, el revisor fiscal que ejecute u omita la ejecución de obligaciones estipuladas en un contrato válidamente celebrado, constituye fuente de responsabilidad privada, tanto de lo expresamente convenido, como a lo derivado de las consecuencias que, en silencio de las partes, la ley disponga para ello, limitada solo a quienes intervinieron en el contrato y únicamente respecto de los perjuicios nacidos de ese negocio en particular.

Por otra parte, la Responsabilidad civil extracontractual hace referencia a aquella que no tiene origen en un incumplimiento de un contrato, sino en un “hecho jurídico”, ya se trate de un hecho delictuoso en materia penal, o culposo de carácter civil, que produciendo un daño, compromete los derechos absolutos de la víctima (a la propiedad, la vida, al honor, la salud, por citar algunos ejemplos) el cual debe ser resarcido, de tal forma que, el daño cuyo resarcimiento se persigue, debe estar originado en la intención positiva tanto de causar un perjuicio, o causado este, por la omisión o incumplimiento del deber de cuidado (Bogotá, 2016). Podemos inferir entonces las consecuencias que podría generar la expedición de un dictamen por parte del revisor fiscal o la aprobación de estados financieros y la manera como impacte el daño que pueda ocasionar sobre terceros por la toma de decisiones por parte de la organización o compañía de la que haga parte.

2.2.2. La Responsabilidad Penal:

La revisoría fiscal es tal vez el cargo de mayor responsabilidad que puede realizar un contador público, por la clase de funciones que ejerce y por las implicaciones que estas conllevan. No solo

tiene un gran compromiso con la sociedad, sino que implica una responsabilidad penal que puede llevar al contador público a la privación de la libertad, la cual está determinada en los artículos 42, 43 y 45 de la Ley 222 de 1995 (Colombia C. d., 1995). El inciso 2º del artículo 42 de la Ley 222 de 1995, prevé que “Los administradores y el Revisor fiscal, responderán por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros”.

Por su parte, el artículo 43 de la misma Ley (Colombia C. d., 1995), dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.
 2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.
- Y el inciso 2º del artículo 45 de la Ley 222 de 1995 preceptúa que la aprobación de las cuentas no exonera de responsabilidad a los administradores, representantes legales, contadores públicos, empleados, asesores o Revisores Fiscales.

Muchos contadores públicos que cumplen sus funciones como revisores fiscales, ignoran las consecuencias de actuar contrario a la Ley, y presionados por el cliente, irresponsablemente certifican o firman declaraciones tributarias alejadas de la realidad. Dentro de las sanciones más flexibles está la de perder la facultad de firmar declaraciones tributarias, cuando hechos de esta naturaleza impliquen la evasión de impuestos, además de la posibilidad de perder la tarjeta profesional, lo que unido a la responsabilidad penal, debe obligar a todo revisor fiscal ejercer su oficio con la mayor responsabilidad.

Entre los delitos en que puede incurrir el Revisor fiscal, se encuentran los delitos consagrados en el Código Penal (Colombia C. d., Ley 599 de 2000, Código Penal Colombiano, 2000) como Falsedad en Documento, Favorecimiento y otros delitos más, los cuales tiene penas de prisión de varios años, al consignar dolosamente o suministrar datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad u ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los dictámenes de estados financieros, etc.

2.2.3. La Responsabilidad Administrativa o contravencional:

Los artículos 214 y 216 del Código de Comercio (República P. d., 1971) establecen lo siguiente:

Artículo 214. Reserva del Revisor Fiscal en el Ejercicio de su Cargo. El revisor fiscal deberá guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes.

Artículo 216. Incumplimiento de Funciones del Revisor Fiscal. El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.

Es así como se presenta en el momento en que el Revisor fiscal incumple con sus funciones actuando por fuera de la Ley o las cumple irregularmente o en forma negligente, o que

falte a la reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo, le es aplicable las sanciones administrativas a que haya lugar.

Entre las Sanciones se puede hablar de multas, suspensión del cargo o interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo, según la gravedad de la falta, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario (República P. d., Estatuto Tributario, 1989), donde se determina que:

Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

Según el artículo 658-1, tal como quedó al ser modificado por la Ley 863 de 2003, la sanción se impone a los representantes legales de la sociedad investigada, que ordenaron y/o aprobaron los conceptos enunciados en la norma y al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades que se sancionan, sin haber expresado la salvedad correspondiente, acogiendo así el legislador el eximente de responsabilidad que aplica al revisor fiscal que habiendo conocido de tales irregularidades, las puso oportunamente en conocimiento de la empresa y sugirió los correctivos necesarios. (García E. W., 2016).

Estas sanciones serían impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Financiera respecto de las sociedades controladas por ésta de conformidad con el artículo 217 del Código de Comercio.

2.2.4. La Responsabilidad Disciplinaria:

La Ley 43 de 1990 prevé en sus artículos 35 al 40 (Colombia C. d., Ley 43 de 1990, 1990), el tipo de conducta por parte del Revisor fiscal que viole la ética profesional, donde es competente la Junta Central de Contadores JCC para conocer de este tipo de procesos y determinar las sanciones a imponer, por cuanto es de conocimiento, los profesionales de la Contaduría Pública deben actuar con honestidad, rectitud, conciencia moral e independencia mental, siempre. Es decir, debe actuar conforme a la Ley y a la normativa vigente en todos los escenarios en los que se ejerce como contador público, revisor fiscal o auditor; asumiendo las consecuencias que emanen del incumplimiento de la normatividad que rige el accionar disciplinar.

Las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores (Defensoría del contribuyente y usuario aduanero, 2016) por medio del tribunal disciplinario (en el cual se define la calificación de la falta y de acuerdo con esta se establece la sanción que debe asumir el profesional contable) pueden ir desde la suspensión de la inscripción hasta la cancelación definitiva de la inscripción profesional, en concordancia con el artículo 23 y siguiente de la Ley 43 de 1990. Es importante destacar que en muchos casos las sanciones resultan irrisorias.

En los casos como Interbolsa, Odebretch, SaludCoop, entre otras, no se establecieron de manera clara las responsabilidades disciplinarias de los revisores, los cuales como se supo por la opinión pública, fueron importantes escándalos empresariales y financieros, por cuanto el revisor

fiscal presuntamente ha faltado a los principios de su profesión, o a su deber de asumir responsabilidades por las consecuencias ocasionadas en las organizaciones y al país en general.

Sin embargo, Junta Central de Contadores sigue siendo una entidad dispuesta a atender los diferentes tipos de denuncias, manteniendo el control disciplinar de la contabilidad, con el propósito de continuar como el organismo garante del cumplimiento de los profesionales contables con el deber ser de su disciplina. (Ruiz, 2014)

2.2.5. Responsabilidad por las funciones ejercidas por el Revisor Fiscal:

En primer término, es necesario aclarar en qué momento se configura la responsabilidad fiscal, para lo cual, la Corte Constitucional (Colombia C. C., Sentencia C-840/01, 2001) ha determinado lo siguiente:

El objeto de la responsabilidad fiscal es el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, esa reparación debe enmendar integralmente los perjuicios que se hayan causado, esto es: incorporando el daño emergente, el lucro cesante y la indexación a que da lugar el deterioro del valor adquisitivo de la moneda. En materia de responsabilidad fiscal está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva.

Cuando el daño fiscal sea consecuencia de la conducta de una persona que tenga la titularidad jurídica para manejar los fondos o bienes del Estado materia del detrimento, procederá la apertura del correspondiente proceso de responsabilidad fiscal, sea que su intervención haya sido directa o a guisa de contribución.

Respecto del daño al patrimonio del Estado, la Contraloría General de la República (República C. G., 2006) como órgano encargado de la vigilancia de la gestión adecuada de los recursos del Estado, ha determinado lo siguiente:

Se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, producida por una gestión antieconómica e ineficaz que en términos generales no se aplique al cumplimiento de los fines del Estado.

Cuando una empresa maneje recursos del Estado, está dentro de las funciones más importantes de un revisor fiscal dar fe pública, cerciorándose que la empresa en la cual presta sus servicios, cumpla con las obligaciones de esta con las diferentes entidades del estado que las vigilan, lo que implica estar al tanto del cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, el deber de reportar información que las entidades vigilantes soliciten, etc.

Por lo tanto, si existe la certeza de la comisión de irregularidades en una empresa, sea estatal o privada, el revisor fiscal está en el deber de tomar las medidas necesarias para establecer mecanismos que le permitan hacer frente a dichas irregularidades, de tal manera que su primera medida será la de informar acerca de las anomalías, y en consecuencia será responsable si no implementa los mecanismos adecuados de control y vigilancia encaminados a detectar hechos y situaciones irregulares.

Al respecto, la Contraloría General de la República (República C. G., REVISORÍA FISCAL EN CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES, 2009) ha señalado:

Si como lo señala en su consulta los informes del revisor fiscal resultan siempre sin salvedades, resultando ello contradictorio con los informes de auditoría de la CGR, debe proceder a realizar las denuncias a que hubiera lugar pues a los revisores fiscales les cabe la responsabilidad civil, contravencional o administrativa, penal, y disciplinaria derivada del incumplimiento de la ley o de la presunta incursión en un delito, y eventualmente responsabilidad fiscal dependiendo de cada caso en particular.

2.2.6. Responsabilidad Social:

Se puede apreciar que, en las universidades colombianas, las graduaciones son vistas punto obligatorio, como un objetivo a cumplir, tomándose apresuradamente el juramento de comportamiento ético ante la sociedad. No importa el título profesional que se alcance, se espera que quienes se gradúan actúen de conformidad con unos valores generales de buena conducta y honra, además de otros valores propios de su disciplina. Para los diferentes campos de acción en que se ejerce la Contaduría Pública, como es la Revisoría Fiscal, puede decirse que es un juramento validado en cada informe legitimado en la fe pública, el cual cerciora no solo el quehacer profesional, sino el actuar correcto de las organizaciones. Es allí donde surge el ambiente adecuado para hacer efectivas las calidades éticas profesionales (Carvajal, 2013).

Se ha hablado mucho sobre la necesidad de autonomía mental del revisor fiscal, pero no ha habido hasta el momento recomendaciones eficientes sobre el desarrollo de esa autonomía, por lo que es importante analizar los estudios del comportamiento humano que faciliten la comprensión del papel que desempeña la personalidad del contable y el impacto en la presentación de los estados financieros y en la divulgación de información relevante y veraz. En este punto, vale la pena investigar sobre las raíces de las fallas éticas en las que se ven inmersos los contadores públicos, específicamente los revisores fiscales, proponiendo la necesidad de replantear la enseñanza del razonamiento ético en contabilidad a través de la formación simultánea de conceptos, normas, principios, y virtudes. (A., 2008)

Como se ha podido ver, hay una estructura educativa y legislativa que incentiva el actuar de los contadores públicos, pero de todas maneras siguen presentándose faltas a la ética profesional, donde se incrementan las sanciones para los revisores fiscales en la Junta Central de Contadores. Por esta razón se hace necesario preguntarnos qué es lo que está pasando con las personas que ejercen esta importante función (Carvajal, 2013).

El inconveniente es que el ejercicio del revisor fiscal está inmerso en su realidad mental, lo que involucra factores psicológicos que predominan en su actuar y no esencialmente su racionalidad. Consecuentemente, a pesar de que quiera adoptar un juicio específico es difícil lograrlo. Bazerman (2004) analiza esta situación recopilando algunos resultados de unos estudios realizados que tenían el propósito de responder por qué los buenos contadores hacen malas auditorías (Bazerman, 2004). Lo primero que halló fue la manera de actuar que las personas tenían frente a una información completa, aduciendo que muchos de los resultados sugieren el uso de la subjetividad inconsciente, esto es, la distorsión de la forma en que se interpreta la información.

Entonces, se considera que hay espacios que son propicios para desprenderse de los principios éticos como cuando se permite la ambigüedad, creyéndose posible una interpretación con mayores probabilidades de subjetividad. Considerando esto, se puede tener serios inconvenientes al concretar o conceptuar, por ejemplo, qué es un gasto o una inversión, o cuando deben contabilizarse los ingresos; estas nociones pueden ser definidas por la política contable y

posteriormente serán certificados por el revisor fiscal quien refugiado en su trabajo técnico podría argumentar que los estados financieros se encuentran de conformidad con las normas contables y a las políticas de la entidad. Es por esto, que es indispensable dirigirse hacia la creación de razonamientos que permitan más énfasis en el control y protección de la información como en el caso de la revisión de la tasa de cambio apropiada, lo cual es un procedimiento específico que no da lugar a un juicio subjetivo.

En este punto también existe la necesidad de considerar nociones como la simpatía que se genera por el trato continuo con una empresa. Más allá de un compromiso real con las funciones designadas a cualquier tipo de labor, el ejercicio del profesional está ligado al clima agradable de trabajo.

3. Alcance de la Fe Pública por Parte del Revisor Fiscal, Teniendo en Cuenta la Normativa que Regula el Ejercicio de la Profesión Contable.

Al emitirse declaraciones tributarias que se encuentren bajo la firma del revisor fiscal, o al emitirse un dictamen sobre estados financieros, el profesional dictamina, de conformidad con lo expuesto en el artículo 38 de la Ley 222/1995 que ha verificado la información financiera con sujeción a los marcos normativos vigentes en materia de informes financieros y en revisión de la información contenida en los mismos; se infiere que los efectos de la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias son aspectos que están dentro del alcance de un trabajo de revisoría fiscal llevado a cabo para emitir, entre otras, una opinión sobre la razonabilidad de esos estados financieros.

Como se ha estudiado anteriormente, es función de todo revisor fiscal cerciorarse que los actos y operaciones desarrolladas por la empresa, se ajusten a lo establecido por los estatutos y mandamientos de la asamblea general de accionistas y junta directiva, los que a su vez deben estar ajustados a la ley.

Pero no siempre la Responsabilidad recae sobre el Revisor Fiscal, en casos excepcionales, la inobservancia a la Ley se determina a través de las decisiones administrativas de la empresa u organización, como lo prevé la Superintendencia de sociedades (Sociedades, 2008), expuso lo siguiente sobre las responsabilidades del revisor fiscal en el ejercicio de sus funciones:

a.- El artículo 41 de la Ley 43 de 1990 dispone que “El contador público en el ejercicio de las funciones de revisor fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios.

Del estudio de la norma antes transcrita, se desprende nítidamente que el revisor fiscal no es responsable por las actuaciones que realicen los administradores en ejercicio de sus cargos o las personas a las cuales presta sus servicios, pues como es sabido, tratándose de sociedades comerciales los actos de los administradores deben sujetarse en un todo a la ley y a los estatutos, so pena de responder solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o terceros (artículo 200 del Código de Comercio, modificado el artículo 24 de la Ley 222 de 1995.

Se colige entonces que el revisor fiscal de una organización en la cual presta sus servicios, no es responsable de los actos administrativos y de gestión que ejecuten los administradores en ejercicio de su cargo tendientes a la consecución del objeto social, pues tal como se observó la responsabilidad del profesional que ejerza sus funciones de revisoría fiscal, están delimitadas en las disposiciones legales, razón por la cual las sanciones se aplican en forma separada, a menos que logre probar por parte de las autoridades competentes, que la culpa del revisor fiscal y el

administrador se unan o concurran simultáneamente lo que de seguro generaría una responsabilidad solidaria entre ellos.

Las disposiciones tributarias y contables contemplan la posibilidad de que el dictamen o certificación emitida por el Revisor Fiscal contengan salvedades, como se establece en el art. 597 del Estatuto Tributario que indica las salvedades originadas en hechos irregulares en la contabilidad.

Conclusión

Lo primero que hay que mencionar es el deber del contador público de ajustar su conducta a un ambiente de legalidad, de conformidad con la normativa que regula el ejercicio de la profesión. Aun cuando no se puede cambiar la legislación desde la academia, es necesario ser partícipe en las diferentes discusiones para promover un espacio que ofrezca un ejemplo de buena estructura de la regulación contable, la cual en parte ha frenado la contabilidad creativa, de tal manera que ha evitado el uso de los juicios subjetivos donde sea posible el abuso de la elección política de contabilidad y la manipulación de las transacciones.

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación, el profesional de la contabilidad deberá acatar y asumir el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Contadores, 2009).

A través de la Ley 43 de 1990 se establecen los principios éticos, pero a través del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad se estipula cómo hacer para no violarlos, la Ley establece el procedimiento para investigar las posibles infracciones de los principios y para castigar, cuando sea el caso, las contravenciones disciplinarias consistentes en el desconocimiento de los principios éticos. En su conjunto la Ley y el mencionado código conforman los deberes éticos del contador y, por tanto, la violación de ella, o de él, constituyen contravenciones disciplinarias que corresponde reprimir a la Junta Central de Contadores. (Gómez, El Decreto 302 de 2015 reglamentó la Ley 43 de 1990, 2015)

Al emitirse declaraciones tributarias que se encuentren bajo la firma del revisor fiscal, o al emitirse un dictamen sobre estados financieros, el profesional dictamina, de conformidad con lo expuesto en el artículo 38 de la Ley 222/1995 que ha verificado la información financiera con sujeción a los marcos normativos vigentes en materia de informes financieros y en revisión de la información contenida en los mismos; se infiere que los efectos de la firma del revisor fiscal en las declaraciones tributarias son aspectos que están dentro del alcance de un trabajo de revisoría fiscal llevado a cabo para emitir, entre otras, una opinión sobre la razonabilidad de esos estados financieros.

Puede decirse que es casi imposible un control total por parte del revisor fiscal, al ejercer sus funciones tratando de identificar actos irregulares dentro de una organización, donde los datos son sumamente extensos, por lo que su desempeño debe ser juicioso y ajustado a la Ley, dejando salvedades en caso de requerirse por parte de las autoridades competentes, por una posible participación fraudulenta que ponga en riesgo los intereses de la empresa o de la comunidad en general.

Por esta razón, la responsabilidad se determina desde el momento en que manifieste o reporte las irregularidades a los organismos competentes por parte del revisor fiscal quien da fe

pública, por cuanto previamente se ha debido reportar la inobservancia a la normativa por parte de algún sector de la organización, pero se sigue incurriendo en el actuar ilegal. Así que una vez identificada y reportada la irregularidad, la responsabilidad de seguir incurriendo en esta corresponderá exclusivamente a la sociedad y a quienes hayan tomado tales decisiones. Por lo tanto, el Revisor Fiscal debe probar y demostrar que reportó e informó oportunamente sobre esas irregularidades acompañadas de posibles soluciones. Debe conservar la prueba de que ha reportado y que ha hecho todo lo posible para que la empresa tome los correctivos necesarios.

En caso de que el revisor fiscal omita informar a quien corresponda, de irregularidades detectadas en el desarrollo de su labor, será responsable de las consecuencias que se puedan derivar, ya que estaría omitiendo actuaciones por fuera de la ley, a pesar de tener conocimiento de las mismas, igualmente si firma estados financieros o una declaración tributaria que esté sustentada en información errónea o engañosa.

Si los actos fraudulentos se venían presentando desde antes de iniciar su ejercicio profesional en la empresa en la cual trabaja, es obligación del revisor hacer un diagnóstico de la empresa para identificar las consecuencias de esas irregularidades, además de identificar si se siguen o no presentando. La responsabilidad de las irregularidades presentadas en tiempos anteriores, naturalmente no lo son del nuevo revisor fiscal, sino del que lo era en el momento de la ocurrencia de los hechos irregulares, circunstancia que no exonera de la obligación al nuevo revisor fiscal de hacer una evaluación de la situación actual de la sociedad.

Los contadores públicos son guardianes del sistema financiero legítimo, al igual que los revisores fiscales, un papel que a veces se demuestra mediante discusiones sólidas con equipos de desarrollo empresarial, por ejemplo. Dado que los contadores a menudo ocupan puestos tan importantes, es importante que sigan manteniendo la confianza del público, a través de la fe pública.

Como profesión, no se debe tolerar la frase "cultura de cumplimiento". Una cultura puramente de cumplimiento tiende a estar basada en reglas, lo que significa que la regla en sí misma es la base última de las decisiones. La gente se pregunta cómo las cosas pueden salir tan mal en organizaciones con fuertes controles y culturas de cumplimiento. Pero quizás sea por esa misma razón: porque el cumplimiento va más allá que el estándar mínimo de comportamiento.

Por el contrario, una cultura ética se basa en valores y esos valores sustentan cada regla o política. Se espera que los revisores fiscales conozcan y sigan las reglas y políticas; también se espera que hagan un esfuerzo de buena fe para honrar el espíritu (es decir, el propósito) de las reglas. Una cultura de cumplimiento no creará una cultura de integridad, pero una cultura de integridad contribuirá en gran medida a fomentar el buen cumplimiento y asimismo la fe pública.

Referencias

- A., F. (diciembre de 2008). *Contabilidad y Finanzas*. Obtenido de <http://www.contabilidadyfinanzas.com/la-dificil-tarea-de-ejercer-la-contaduria.html>
- Bazerman, M. (2004). Why Good Accountants Do Bad Audits. *Harvard Business Review*.
- Besong, B. (2014). *Moral Intuition and Disagreement*. Obtenido de Stanford Encyclopedia of Philosophy: <http://plato.stanford.edu/entries/skepticism-moral/>
- Bullé-Goyri, V. M. (2013). *Reflexiones sobre la dignidad humana en la actualidad*. Obtenido de ScienceDirect: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0041863313711219>
- Cabezas, J. E. (2014). *Reflexión sobre la revisoría Fiscal desde la sociología fenomenológica de Alfred Schütz*. Obtenido de <https://www.redalyc.org/html/3223/322331212006/>
- Carvajal, O. L. (2012). *Caracterización de la responsabilidad social de la revisoría fiscal en organizaciones colombianas*. Obtenido de https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/611/Oscar_LopezCarvajal_2012.pdf
- Charris, D. Z. (2017). *Integridad como Valor Ético en la Revisoría Fiscal*. Obtenido de UCC - Repositorio: <http://repository.ucc.edu.co/bitstream/ucc/1855/1/integridad%20como%20valor%20etico%20en%20la%20revisoría%20fiscal-%20delia%20payares%20charris.pdf>
- Colombia, C. d. (13 de diciembre de 1990). *Ministerio de Educación*. Obtenido de http://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-104547_archivo_pdf.pdf
- Colombia, U. L. (septiembre de 2019). *Contribución de la NIA 570: Hipótesis del negocio en marcha frente al ejercicio de la revisoría fiscal*. Obtenido de 6to Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Sociedad y Desarrollo y 2do Encuentro Internacional de estudiantes de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2019/6tosimposio/ponencias-docentes/39d.pdf>
- Contadores, F. I. (25 de agosto de 2013). *Consejo Profesional de Ciencias Económicas*. Obtenido de <http://www.cpcemnes.org.ar/archivo-noticias-general/item/73-federaci%C3%B3n-internacional-de-contadores-ifac>
- Contadores, F. I. (2018). Obtenido de http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf
- Cuella Mejía, G. A. (2009). *La revisoría Fiscal*. Obtenido de Wikispaces: <https://preparatorioauditoria.wikispaces.com/file/view/Unidad+Tres.pdf>
- Direct, S. (2015). *Revista Latinoamericana de Derecho Social*. Obtenido de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1870467015000020>
- Duarte, W. M. (2016). *La Importancia de la Responsabilidad Social en la Profesión de Contaduría Pública en Colombia*. Obtenido de <https://repository.libertadores.edu.co/bitstream/handle/11371/1007/MateusDuarteWilfredo.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Frederick, R. (2001). *La ética en los negocios. Aplicación a problemas específicos en las organizaciones de negocios*. Ciudad de México.
- Gil, L. M. (2009). *Gerencia y Cambio Organizacional*. Obtenido de <http://gerenciaycambio.blogspot.com.co/2009/06/que-es-la-responsabilidad-social.html>
- Hernández, S. M. (2010). *Educación y ética*. Obtenido de <http://scielo.unam.mx/pdf/soc/v25n72/v25n72a10.pdf>

- Legis. (2018). *Comunidad Contable*. Obtenido de Lo que debes saber acerca de las NAI: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Normas-de-aseguramiento/normas-de-aseguramiento-de-la-informacion-nai.asp>
- Lizcano, J. L. (2006). Buen gobierno y responsabilidad social corporativa. *Partida Doble*, 182, 20-35 .
- López Ávila, C. O. (2011). Convergencia a estándares internacionales de información financiera. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 38.
- Mayorga, V. M. (2017). *Impacto e importancia de la responsabilidad social de las organizaciones*. Obtenido de <https://www.gestiopolis.com/impacto-e-importancia-la-responsabilidad-social-las-organizaciones/>
- Melé, D. (2005). *"Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues"*. Obtenido de Journal of business Ethics: <http://resources.metapress.com/pdfpreview.axd?code=tr01254346528x38&size=largest>.
- Mosquera, D. V. (13 de marzo de 2017). *La ética profesional y el contador público en la actualidad*. Obtenido de UCC: <https://www.ucc.edu.co/noticias/conocimiento/economia-administracion-contaduria/la-etica-profesional-y-el-contador-publico-en-la-actualidad>
- Norma Internacional de Auditoría 260*. (2013). Obtenido de Responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20260%20p%20def.pdf>
- Peña Bermudez, J. M. (2007). *Revisoría Fiscal una Garantía para la Empresa, la Sociedad y el Estado*. Bogotá: Ecoe ediciones.
- Pública, C. T. (2009). *Norma Internacional de Auditoría 570*. Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/proyecto-de-la-norma-de-informacion-financiera-par/doc-ctcp-2crfv-334>
- RAE. (25 de agosto de 2018). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=Pm2wZfs|Pm4ASgI>
- Ricardo, C. M. (2009). *Ética y Responsabilidad Social de la Empresa: su concepción de hombre*. Ciudad de México: Revista Polis.
- Richard, M. (2004). *La Representación Contable y el modelo de Capas-Cebolla de la Realidad*. Madrid.
- Rivada, A. B. (2017). *Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia*. Obtenido de Consejo Técnico de la Contaduría Pública: http://www.ctcp.gov.co/puerta/athena/_files/docs/1472851988-3350.pdf
- Torres, A. A. (2013). *En Colombia no hay una Verdadera Ética Dentro de la Profesión de la Revisoría Fiscal*. Obtenido de Universidad Militar - Repository: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/15177/AlviraTorresAdriana2016.pdf;jsessionid=99361ACDAEB294A926F28EEB2BFFF6E3?sequence=1>