

LA CONTINUIDAD DEL REVISOR FISCAL VULNERA LA INDEPENDENCIA FRENTE A LAS EMPRESAS*

RESUMEN

La figura del revisor fiscal propio del contador público esta designada por el estado para dar fe pública y generar confianza en el mercado sobre la transparencia de las operaciones de las empresas ante los usuarios de la información. Sin embargo, en los últimos años su imagen e importancia se ha visto debilitada debido al fuerte crecimiento de los profesionales que se han visto inmiscuidos en fraudes y corrupción ya sea por su participación o por omisión de sus deberes y obligaciones establecidos en los normas nacionales e internacionales. El presente artículo busca respaldar con cifras la afectación que tiene la continuidad sobre la independencia mental del revisor fiscal en el ejercicio de su profesión.

Palabras clave: Revisoría fiscal, Independencia, Ética, Contador Público, amenazas, salvaguardas.

THE CONTINUITY OF THE TAX AUDITOR VIOLATES INDEPENDENCE FROM THE COMPANIES

ABSTRACT

The figure of the tax auditor of the public accountant is designated by the state to give public faith and generate confidence in the market about the transparency of the company's operations before the users of the information. However, in recent years its image and importance has been weakened due to the strong growth of those of professionals who have been involved in fraud and corruption either by their participation or by omission of their duties and obligations established in the standards National and international. This article seeks to support with figures the impact that continuity has on the mental independence of the fiscal reviewer in the exercise of his profession.

Keywords: Tax auditor, Independence, Ethics, Public Accountant, Threats, Safeguards.

LEIDY MARIANA CAPERA TÉLLEZ

Estudiante Décimo semestre de Contaduría Pública y Especialización en Revisoría Fiscal, Auxiliar Contable. Correo electrónico: Leidimari_1209@hotmail.com. ORCID <https://orcid.org/0000-0002-6501-3481>

JEIMY CECILIA CÁRDENAS SILVA

Estudiante Décimo semestre de Contaduría Pública y Especialización en Revisoría Fiscal, Asistente Contable. Correo electrónico: Jey_1286@hotmail.com, ORCID <https://orcid.org/0000-0002-4086-2620>:

PAULA ANDREA MANCIPE MARTÍNEZ

Estudiante Décimo semestre de Contaduría Pública y Especialización en Revisoría Fiscal; Asistente Contable; Correo electrónico: anduhmancipe@gmail.com; ORCID <https://orcid.org/0000-0003-4830-6650>

* Trabajo de Grado para optar al título de Especialista en Revisoría Fiscal. Corporación Universitaria Republicana

Recibido: 19 de octubre de 2018. *Aprobado:* 23 de febrero de 2019

DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/pen.repub.2019.n11.a54>

La continuidad del revisor fiscal vulnera la independencia frente a las empresas

Introducción

La revisoría fiscal es una figura propia de Colombia ejercida en cabeza de un Contador Público debidamente cualificado para ejercer tal profesión. Dicha figura representa un pilar fundamental dentro de la economía nacional, puesto que la revisoría fiscal está fundamentada bajo una función social que actúa en interés no solo del estado y la sociedad sino de todos aquellos usuarios interesados en la información de la organización a la cual presta sus servicios. El revisor fiscal en responsabilidad de llevar a cabo dicha tarea debe cumplir con todas las funciones, responsabilidades y normas tanto éticas, profesionales y técnicas establecidas por la normativa nacional como la internacional, con el fin de emitir su juicio profesional y opinión sobre su trabajo de aseguramiento; dicha opinión y juicio profesional debe estar sustentado sobre la total objetividad e independencia dando cumplimiento a la confianza y fe pública que le ha sido otorgada para emitir.

La Ley 58 de 1931 y la Ley 73 de 1935 son las primeras normas donde se regula las funciones, responsabilidades e incompatibilidades de la revisoría fiscal, posteriormente se introdujo más normativa que reglamenta la profesión tal como la Ley 2373 de 1956, la Ley 145 de 1960 y la Ley 43 de 1990 que hablan de la importancia de la Revisoría Fiscal, además de La Ley 222 de 1995, que describe la importancia de la Revisoría Fiscal como aporte hacia la orientación profesional del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y emite las características del desempeño de las funciones del Revisor Fiscal en las organizaciones, con miras a cumplir la tarea de asegurar la protección del interés público. Además, el código de comercio tiene un capítulo que reglamenta ampliamente la profesión desde sus artículos 203 hasta el 217. Todo el marco normativo anteriormente mencionado es aplicable solo a Colombia, pero como el mundo es un entorno en constante evolución, en los últimos años, ha sido necesario estandarizar las normas contables para maximizar el comercio internacional y las relaciones económicas es por eso

que para el efecto de la revisoría fiscal, también se aplicaran el marco internacional como las normas de aseguramiento de la información y el código de ética emitido por la Federación internacional de contadores públicos IFAC.

Después de reconocer la importancia de la función social del revisor fiscal y como está profundamente relacionada con la independencia y una vez identificado cuales son los marcos normativos bajo los que se cimienta, es de suma importancia cuestionar el papel que juega la independencia del revisor fiscal cuando este permanece extensamente en una organización. Partiendo de esta premisa se indagará sobre ¿cómo afecta la continuidad del revisor fiscal a su independencia en el juicio profesional en una empresa?

El objetivo principal de este artículo es analizar la pérdida de independencia del revisor fiscal por la extensa permanencia en una organización; se identificará las amenazas que genera al revisor fiscal y las consecuencias que surgen de la pérdida de esta; al finalizar se describirá y concluirá con opiniones meramente personales como afecta esta problemática a la imagen de la revisoría fiscal.

La importancia de esta indagación radica en el impacto que pueda generar en concientizar a todos los lectores sobre cómo afecta a la independencia del revisor fiscal la permanencia de un mismo profesional dentro de una organización.

I. Justificación

Se realiza el presente trabajo de investigación con el fin de analizar y reflexionar el papel de la independencia del revisor fiscal en Colombia al momento de emitir su juicio profesional enfocado en la continuidad lo que conlleva a la pérdida de esta. Los factores analizados en este artículo son elegidos propiamente de quienes realizan el presente trabajo con el ánimo de expresar una opinión desde lo indagado.

II. Metodología Propuesta

El presente trabajo se estructura bajo la metodología de investigación descriptiva y explicativa sobre un estudio realizado por la Superintendencia de Sociedades para el año 2018, sobre la rotación de los revisores fiscales dentro de las organizaciones en el territorio colombiano; estudio que respalda el tema a tratar en este escrito sobre la continuidad y la independencia. Partiendo de estos números se realiza una investigación de las diferentes definiciones de independencia y la importancia de esta dentro del juicio profesional, se partirá

de los datos para generar una opinión y concientización sobre cómo influye la falta de rotación a la objetividad e independencia del revisor fiscal. Tomando como material las normas locales e internacionales y otras investigaciones realizadas sobre el tema en cuestión.

III. Marco Teórico

Dado que este trabajo se centrará en el análisis del impacto de la pérdida de independencia del revisor fiscal y como afecta el desarrollo de la profesión y emisión de juicio profesional, es primordial conocer la definición de la Revisoría Fiscal de acuerdo con el pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública que dice:

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.

Así pues, en Colombia, el profesional de la Contaduría pública es el encargado de ejercer la figura de revisor fiscal y es necesario conocer cuáles son sus funciones. Mediante el artículo 207 del código de comercio sus funciones 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;
 8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
 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. Numeral adicionado por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015. El nuevo texto es el siguiente: Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

Como toda profesión el revisor fiscal se rige bajo unos principios de ética que le permite respaldar y blindar la fe pública que otorga a lo largo de su profesión y su juicio profesional, estos principios los podemos encontrar en el artículo 37 de La ley 43 de 1990, se constituyen los siguientes principios de ética fundamentales:

- a. Integridad
- b. Objetividad
- c. Independencia
- d. Responsabilidad
- e. Confidencialidad
- f. Observancia de la observación normativa
- g. Competencia y actualización profesional
- h. Difusión y colaboración
- i. Respeto entre colegas

También podemos encontrar los principios dentro del código de ética emitido por La Federación Internacional de Contadores (IFAC) quien estandariza las normas profesionales a nivel internacional de la contaduría pública y trabajos de aseguramiento en el año 2009:

- a. Integridad
- b. Objetividad
- c. Competencia y diligencias profesionales
- d. Confidencialidad
- e. Comportamiento profesional

Dado el alcance del análisis, establecido previamente en el planteamiento del problema del presente trabajo, profundizaremos en el principio de independencia y en los efectos de la pérdida de la misma en el juicio del profesional de la revisoría fiscal, mencionaremos la definición de independencia tanto a nivel local como internacional:

Según la Ley 43 de 1990:

Independencia; 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.

Según el Código de ética de IFAC:

“Independencia: 290.6 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.”

De igual forma la Junta Central de Contadores también incluye su propia interpretación de la independencia bajo la circular 33 de 1999 donde indica:

La independencia supone una actitud mental que permite al contador público actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones. Por su parte, la objetividad implica el mantenimiento de una postura imparcial en todas las funciones del contador público, de quien se exige total independencia en sus relaciones con la entidad o persona objeto de fiscalización.

Por lo anterior la independencia juega un papel fundamental para la emisión de un adecuado informe de revisoría en función de las circunstancias tal como lo dice Vilorio (2009) *“La independencia mental supone, una actitud por parte del auditor que le permite actuar con libertad en su juicio profesional, este no debe permitir ninguna predisposición que atente contra su imparcialidad”*.

Para autores como Pereda y Alvarado (2001) “La independencia es una combinación entre la cualidad individual del contador de actuar sin prejuicios o sesgos y la percepción de la sociedad en que se actúa bajo ese contexto”. De la misma manera Franco Ruíz (2002) expone que:

La independencia se ha entendido como ausencia de cualquier factor o interés contrario a los principios de integridad y objetividad, que pudiera influir en el sentido de los juicios profesionales fundamentados en la realización de actividades de control, con apoyo en unas técnicas y procedimientos aplicados y de los cuales debe conservarse prueba, fundamento de la evidencia: prueba como respaldo de investigación, evidencia como estado de convicción y juicio como expresión de criterio profesional deben ser consistentes. (p.24)

Adicional a lo antes expuesto, es necesario traer a colación a Montoya (2013) cuando se refiere al concepto ya descrito de independencia que emite la Ley 43 de 1990:

Sin embargo, lo anterior se refiere expresamente a la independencia mental e intelectual, pero en la revisoría fiscal trascienden más allá, es decir, a la separación de la administración, pues ese será el fiscalizado, y resultaría irrisorio que exista vulneración en el dictamen por la parte supervisada, es por eso que el artículo 210 del Código de Comercio ratifica: “El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o junta de socios”. Lo anterior en cuanto a expresar libremente las opiniones, porque, aunque sea la asamblea quien lo elija, la contraprestación y quien paga efectivamente por la prestación del servicio es la empresa objeto de fiscalización, asunto que resulta algo contradictorio. (p.16-17).

IV. Problemática

Continuidad del revisor fiscal y su regulación.

En Colombia no existe una ley que explícitamente regule o establezca cuanto tiempo o periodos debe permanecer un revisor fiscal en una organización, lo que dice la norma es que el tiempo de nombramiento del revisor fiscal debe estar reglamentado en los estatutos de cada organización y el periodo de duración debe ser igual al de la junta directiva, tal como lo corrobora el código de comercio en su Artículo 206: “Periodo del revisor fiscal En las sociedades donde funcione junta directiva el periodo del revisor fiscal será igual al de aquella, pero en todo caso podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión”.

La organización deberá evaluar cuál es el periodo de duración del nombramiento del revisor fiscal con el fin de garantizar mantener una relación de independencia con el profesional en búsqueda de no afectar la objetividad y el juicio profesional sobre el periodo evaluado. Al respecto la superintendencia emitió la Circular Básica Jurídica (C.E. 029/14) que dice:

Que la entidad, en los contratos que suscriba con su revisoría fiscal, pacte cláusulas en las que la firma de revisoría se obligue a rotar a las personas que al interior de la entidad adelantan dicha función con por lo menos una periodicidad de 5 años. Igualmente, a pactar que la persona que ha sido rotada solamente pueda retomar la auditoría de la misma compañía luego de un periodo de 2 años. La misma recomendación aplica para los casos en los cuales el revisor fiscal sea una persona natural.

Así mismo, la superintendencia de sociedades ratifica en su Circular Externa 115-000011 del 24 de octubre de 2018:

El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

[...]

Atendiendo los estándares y las prácticas internacionales, esta Superintendencia considera adecuado recomendar que los entes económicos adopten medidas adicionales que faciliten el mantenimiento de la independencia del revisor fiscal, orientadas a:

[...]

- *Que el ente económico, en los contratos que suscriba con su revisoría fiscal, pacte cláusulas en las que la firma de contadores se comprometa a rotar a las personas que al interior de la entidad adelantan dicha función con por lo menos una periodicidad de cinco (5) años. Igualmente, a pactar que la persona que ha sido rotada solamente pueda retomar la auditoría de la misma compañía luego de un periodo de dos (2) años.*

Esta recomendación también aplica para los casos en los cuales el revisor fiscal sea una persona natural, sobre el entendido de evaluar la relación entre auditor y auditado, con el fin de establecer si aún permanecen todas las condiciones necesarias que permitan garantizar la independencia del Revisor Fiscal.

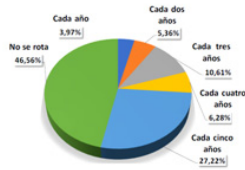
Esta situación deja la brecha abierta a los revisores fiscales, hecho que ha permitido que una organización nombre un revisor fiscal sin rotarlo en la mayoría de las veces casi nunca.

Complementando este argumento la Superintendencia de Sociedades realizo un estudio para el año 2018 a nivel nacional con 16. 612 revisores fiscales donde grafico diferentes factores al momento de emitir el dictamen. De este estudio tomaremos los datos generados en referencia a la rotación de los revisores fiscales en Colombia.



4. Rotación del revisor fiscal

Rotación en los últimos 10 años



Fuente: Supersociedades, Indicadores de Gobierno Corporativo de empresas de capital cerrado corte 2018 Informe que involucra a 6,204 vigiladas.



4. Rotación del revisor fiscal

Por tipo societario

Rotación del revisor fiscal	Año 2018					
	ANÓNIMA	LIMITADA	S. A. S.	S. C. A.	S. en C.	UNIPERSONAL
Cada año	4.45%	3.79%	3.73%	3.17%	5.95%	
Cada dos años	5.05%	4.03%	5.90%	3.26%		
Cada tres años	10.41%	8.77%	11.37%	3.26%	2.38%	
Cada cuatro años	6.80%	4.98%	6.30%	1.09%	5.95%	
Cada cinco años	31.37%	22.51%	25.58%	25.00%	23.81%	20.00%
No se rota	41.92%	55.92%	47.12%	65.22%	61.90%	80.00%

Fuente: Supersociedades – Indicadores de Gobierno Corporativo de empresas de capital cerrado corte 2018 Informe

Fuente: Supersociedades (2008), Indicadores de Gobierno Corporativo de empresas de capital cerrado corte 2018 Informe que involucra a 6,204 vigiladas.

Las anteriores cifras evidencian que en los últimos 10 años el 46,56% de las empresas que reportan información a la Superintendencia de sociedades no han rotado nunca al revisor fiscal, mientras que el 27.22% rotan cada 5 años siguiendo las recomendaciones antes mencionadas. Partiendo de estos datos es de suma importancia cuestionar el grado de independencia de aquellos revisores fiscales que no rotan y que afectan al juicio e informe del profesional.

El código de ética de la IFAC relaciona el concepto de independencia con el juicio profesional y en su sección 290.6 dice:

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.

Independencia aparente: Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

Igualmente, el pronunciamiento número 7 del Concejo Técnico de la Contaduría también concluyó que es una exigencia fundamental la

independencia mental del revisor fiscal con el fin de garantizar las cualidades y confianza en la asignación de las responsabilidades.

En consecuencia, Franco (2011) también reconoce la importancia de la independencia y afirma:

Pilar de la profesión es la independencia mental. La actividad de los Contadores públicos basada en el conocimiento, debe por ello estar dirigida al bienestar de la comunidad en general, liberándose de la tutela que sobre ella puede ejercer cualquier fuerza y muy especialmente la del capital. (p. 379)

Debido a la extensa continuidad del revisor fiscal se están menoscabando los principios del código de ética de la profesión y se generan amenazas que pueden afectar la independencia mental del revisor fiscal, a su vez juicio profesional y causando detrimento a la función y responsabilidad social que tiene el revisor fiscal con la sociedad en el ejercicio de sus labores.

Principios y amenazas

Los principios de ética que rigen la profesión se encuentran en el artículo 37 de la ley 43 de 1990 y estos mismos se encuentran compilados en el código de ética emitido por la IFAC. De estos principios la continuidad pone en riesgos los siguientes:

a. Integridad:

Definición código de ética de la IFAC:

“El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad”.

El código de ética de la IFAC relaciona la integridad del profesional de auditoría directamente a la fiabilidad de la información, lo que implica que el profesional cuando tenga conocimiento de información que no es veraz, transparente y fiable no participara o llevara a cabo un trabajo de aseguramiento sobre dicha información, buscara salvaguardarse para no comprometer el principio de integridad. El prolongamiento de un profesional en una organización con lleva a que el profesional utilice información de manera no objetiva afectando a la vez la independencia y su juicio profesional.

b. Objetividad:

Definición código de ética de la IFAC:

“El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros”.

Al tener un periodo tan extenso, es humanamente natural formar relaciones donde se genere influencia por parte de terceros que comprometan su juicio profesional por tal motivo se afecta el grado de objetividad del profesional.

c. Comportamiento profesional:

Definición código de ética de la IFAC:

El principio de comportamiento profesional impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión.

El código de ética de la IFAC tiene la sección 290 y 291 donde especifica todos los requerimientos de independencia que deben tener los profesionales en los diferentes trabajos de aseguramientos y trabajos de revisión. Es bien sabido que los grandes fraudes empresariales a lo largo de la historia han venido acompañados de la omisión de los deberes y obligaciones de los profesionales. La continuidad del revisor fiscal afecta los principios de integridad y objetividad, generando exceso de confianza del revisor fiscal y subjetividad en el encargo. Cuando el profesional realiza o permite realizar hechos en donde no se cumplen los principios éticos y las regulaciones contables, está violando la confianza y fe pública que se le otorga así mismo desacreditando la profesión, hecho que hoy en día se encuentra en discusión, tanto así que el concejo técnico de la contaduría pública emitió el pronunciamiento número 7 donde invita a una renovación de la revisoría fiscal con el fin de recobrar la confianza otorgada en el profesional.

Amenazas

El código de ética establece los tipos de amenazas que se pueden generar en su sección 100.12:

100.12 Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete,

el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales. Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

(a) Amenaza de interés propio – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.

(b) Amenaza de autorrevisión – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de un servicio actual.

(c) Amenaza de abogacía – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.

(d) Amenaza de familiaridad – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y

(e) Amenaza de intimidación – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

Para el tema tratado en este escrito sobre la afectación que tiene la continuidad en la independencia del revisor fiscal podemos establecer que la amenaza que se genera es la de familiaridad. (literal d)

La extensa continuidad de un profesional dentro de una empresa conlleva a que se generen lazos de familiaridad, menoscabando la independencia y objetividad del mismo, ya que como dice Cueno (2014):

El Revisor Fiscal, al formar parte de la estructura, se ve inmerso en relaciones de intimidad (relación social cara a cara), donde el funcionario de la cumbre estratégica (Management) y el mismo Revisor Fiscal se reconocen como individuos con ideas, anhelos, sentimientos y posturas éticas, y no solamente como “tipos ideales” que desempeñan una función dentro de la estructura burocrática.

Como resultado de lo anterior, se puede relacionar un término muy importante y característico que es el apego emocional que influye determinantemente en la creación de lazos de familiaridad, siendo necesario traer la definición dada por Barg (2011) en la que se expresa que: “no solo es capaz de regular la homeostasis fisiológica sino también contribuye desde el punto de vista neurobiológico a la estructuración de funciones tales como la autorregulación emocional o las capacidades cognitivas más complejas”.

De la misma forma o aplicado al Revisor Fiscal que permanece en un continuo y largo tiempo en ejercicio de sus funciones en una empresa podría conducir a que dicho apego en su núcleo laboral defina que sus decisiones se vean afectadas o influenciadas por este factor que puede generar las situaciones como los sentimientos, emociones como lo dice Carvajal (2015):

...las emociones hicieron que se despierte la materia y le permitieron producir un espíritu dinámico, flexible y abierto (...)” (p. 15). Es a partir de ellas que contamos con un cerebro y una conciencia que efectúa selecciones evaluativas emocionalmente, es decir, no somos autómatas determinados.

Cuando un ser genera emociones o sentimientos en el ámbito laboral se induce muchas veces inconscientemente a defender la empresa con fervor, frente a la competencia y los comentarios negativos.

En el caso del revisor fiscal se ve afectado por este tipo de prácticas ya que lo lleva a anular su independencia tanto profesional como personal, se genera pérdida de objetividad al tener un sentido de pertenencia tan amplio dado por apegos que van generando sentimientos naturales y amenazas como lo es la familiaridad.

Complementando lo anterior, los estudios también confirman que existe una dependencia psicológica que dificulta al auditor tomar una adecuada posición de distancia con relación al cliente por lo que Moore et al. (2006) ratifica que:

“La evidencia aportada por la investigación psicológica es que la conducta malintencionada es la excepción, y que lo habitual es el sesgo involuntario. Para ellos, lo más llamativo del proceso psicológico en escenarios de conflictos de interés es el hecho de que los sesgos en los juicios pueden producirse obrando de buena fe, sin ninguna intención en contrario, lo que aplicado al trabajo del auditor significaría que éste puede encontrarse involuntariamente en posiciones excesivamente cercanas a su cliente y ser permisivo con el modo en el que éste ejerce su discrecionalidad contable.”

La amenaza de familiaridad no solo pone en riesgo la independencia del auditor, sino que también afecta el actuar ético tal como lo reflexiona el Abogado Bermúdez (1996):

...cierto es que es muy difícil lograr comportamientos morales valiosos desde la cátedra, cuando el país vive una profunda crisis de valores; cuando los revisores fiscales se ven obligados, cada vez más, a servir incondicionalmente a sus clientes y empleadores, para poder seguir activos en su profesión; cuando se ve que a quienes equivocan el camino recto del ejercicio profesional no les pasa nada. Mucho daño le ha hecho a nuestra profesión la impunidad que ha reinado para los actos inmorales, puesto que no sólo se ha afectado la imagen de la profesión, sino que se mantiene en unas vacaciones éticas a los profesionales.

El profesional desde el comienzo de su preparación debe adquirir principios e ideologías fundamentadas en normas éticas que desde el inicio lo encaminen a ser digno del ejercicio de la profesión contable.

Salvaguardas

La sección 290 y 291 del código de ética de la IFAC, mencionan algunas de las posibles circunstancias en donde se pueden generar amenazas a la independencia. Específicamente hablando de continuidad y periodo del encargo del revisor fiscal (auditor) las salvaguardas que se pueden utilizar son:

290.7 Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de: (a) Identificar las amenazas en relación con la independencia, (b) Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y (c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional.

Aunque en el código de ética de la IFAC hace referencia al auditor, para el caso de Colombia es aplicable el mismo marco conceptual. La sección 290.150 y la 290.153 respecto a la rotación de un auditor dice:

290.150 Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal sénior a un encargo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- *Rotación del personal sénior del equipo de auditoría.*
- *Revisión del trabajo del personal sénior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo de auditoría, o*
- *Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.*

290.153 Una prolongada vinculación de otros socios con un cliente de auditoría que es una entidad de interés público origina amenazas de familiaridad y de interés propio. La importancia de las amenazas depende de factores tales como:

- *El tiempo que ha estado vinculado cada socio con cliente de auditoría,*
- *El papel, en su caso, de dicha persona en el equipo de auditoría,*
- *La naturaleza, frecuencia y extensión de las interacciones de dicha persona con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.*

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- *Rotación del socio del equipo de auditoría o finalización por otro medio de la vinculación del socio con el cliente de auditoría, o*
- *Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.*

Es necesario que dependiendo las circunstancias el profesional recurra a realizar una inspección del código de ética para verificar que salvaguardas podrá utilizar en su favor según sea el caso.

V. Conclusiones

El ejercicio del revisor fiscal en Colombia es una tarea del contador público la cual va ligada a la fe pública, siendo esta es la que da certeza de la realidad. La fe pública hoy en día está en entredicho por acciones de algunos profesionales que prestan los servicios de revisoría fiscal, incumpliendo las normas que la rigen y así, perdiendo la credibilidad social de la información. Entre estos aspectos todo aquello que nos enuncia la IFAC en su código de ética y la Ley 43 de 1990, es importante para la objetividad de los encargos, pero sin dejar de un lado que la persona que está ejecutando esta labor sigue siendo un ser

humano y no es posible determinar hasta qué punto se puede hablar de independencia, cuando se siente comprometido por afinidad después de un periodo prolongado, pues es normal en el ser humano desarrollar sentimientos, los cuales en ocasiones nos pueden hacer perder la independencia y parcialidad ante ciertas situaciones.

La independencia mental en si es difícil de mantener porque los revisores fiscales independientemente de su criterio, código, siguen siendo seres humanos que van creando vínculos, apegos, sentimientos y demás que hacen al ser humano "humano"; por eso el llamado más importante y la mejor salvaguarda es no realizar encargos prolongados, así se evita generar vínculos emocionales con las empresas y todos sus miembros que afecten su actuar.

Este escrito pone en evidencia las cifras que respaldan nuestros argumentos que van dirigidos a informar tanto a los profesionales en ejercicio, comunidad en formación contable y todos los usuarios de la información.

Se quiere sensibilizar a la comunidad contable especialmente a los revisores fiscales en el país, sobre la importancia de mantener la independencia mental en el ejercicio de su profesión la cual se ve afectada cuando su permanencia se extiende en una empresa. Para mantener la independencia mental es necesario que todos los profesionales desde el momento en que deciden seguir esta digna profesión reconozcan la importancia de actuar con ética y con sujeción a todos los principios, normales morales y ética que enaltecen la profesión, reconocer la responsabilidad y deber de proteger la imagen y la labor darle un valor agregado tal como establece la recomendación el Concejo Técnico de la Contaduría Pública en su pronunciamiento N° 7, hacer una transformación a la profesión que permita responder a con eficiencia a las necesidades y demandas que el mundo y sector empresarial requieren.

VI. Bibliografía

Barg Beltrame, Gabriel (2011). *Bases neurobiológicas del apego. Revisión temática*. ISSN: 1688-4094. Disponible en:

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=4595/459545427007>">

Bermúdez Gómez, H. (1996). *Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia*.

Marco Conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia, 2.

Carvajal Villaplana, Álvaro (2015). Derechos humanos, emociones y neuroética. <i xmlns="http://www.w3.org/1999/xhtml">Revista Humanidades, ISSN: Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=4980/498050309010>">

- Central, J., & Junta Central de Contadores de Colombia. (14 de octubre de 1999). CIRCULAR EXTERNA NÚMERO 033. Bogotá.
- Circular Externa, 115 - 000011 Emitida Superintendencia de Sociedades, 2008.
- Circular Externa, 29 Emitida Superintendencia Financiera de Colombia, 2014.
- Código de Comercio, Decreto 410. Diario Oficial No. 33.339, Colombia, 1971.
- Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad 2009 por la International Federation of Accountants (IFAC) Texto en lengua española del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, 2010 Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- Congreso de la República. (13 de diciembre de 1990). *Ley 43 de 1990*. Diario oficial. No. 39602. p. 1. Recuperado de https://www.mineduacion.gov.co/articulos-104547_archivo_pdf
- Cuenú, J. (2014). *Reflexión sobre la revisoría fiscal desde la sociología fenomenológica de Alfred Schütz*. ISSN: 1692-0279. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=3223/322331212006>
- Franco Ruíz, Rafael. (2002). *Réquiem por la Confianza. Crisis en la contaduría*, Revista *Deslinde*, N° 31, junio-agosto, Colombia: Centro de Estudio del Trabajo (1,12). Disponible en: <http://www.jackaraujo.com/requiemporla.pdf>.
- Franco, R. (2011) *Reflexiones Contables, Teoría, Regulación, Educación y Moral*. Universidad Libre de Colombia. Abril de 2011. ISBN 978-958-8534-42-8. Disponible en: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/reflexiones-contables.pdf>
- Moore, D. A., P. E. Tetlock, L. Tanlu y M. H. Bazerman (2004): “*Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling*”, mimeo, Harvard University.
- Montoya, N. (2013) *Revisoría Fiscal: ¿Juez con guante de seda?* (Tesis de posgrado). Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá, Colombia.
- Pereda, José y Alvarado, María. (2001). *La independencia del auditor: propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo*. Revista *Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, N°18.
- Pronunciamiento # 7. Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 1999.
- Superintendencia de Sociedades. (2019) *Estudio sobre el dictamen del Revisor Fiscal. Análisis de la información presentada con corte a 2018 [Diapositivas PowerPoint]*. Disponible en: https://www.supersociedades.gov.co/delegatura_aec/regulacion_contable/Documents/V-ENCUENTRO-NAL-CONSTRUCCION-CONJUNTA/Estudio-sobre-el-dictamen-del-revisor-fiscal-Analisis-de-la-informacion-presentada-a-Supersociedades-corte-a-2018.pdf
- Viloria, Norka. (2009) *La importancia del concepto de independencia en la auditoría*. Actualidad contable *FACES*, 18, enero - junio, 115-124.