

UN RETO PARA LOS REVISORES FISCALES: MEJORAR SU INDEPENDENCIA MENTAL

Ángela María Ruíz Ocampo; Leidy Johanna Muñoz Londoño; Paola Andrea García Aristizábal

"Cuando hables, procura que tus palabras sean mejores que el silencio"
— *Proverbio Hindú*

Resumen

Como consecuencia de la pérdida de independencia mental de los Revisores Fiscales, las decisiones de los usuarios que dependen de la información y opinión de éstos profesionales no han sido acertadas; lo que ha traído daños irreversibles a la economía del país y ha puesto en tela de juicio la confianza pública depositada en el profesional contable. Este artículo muestra en primera instancia las variables que infieren una amenaza a la independencia mental del Revisor Fiscal. En segunda instancia se recopilan diferentes puntos de vista sobre la probabilidad de que una de éstas variables menoscabe verdaderamente dicho principio. Y por último se proponen alternativas que mejoren y prevengan la pérdida de la independencia mental del Revisor Fiscal.

Palabras clave:

Independencia mental, Revisoría Fiscal, Revisor Fiscal, confianza pública, fe pública, objetividad, integridad, presiones administrativas.

Introducción

La Revisoría Fiscal está revestida de importantes compromisos con las organizaciones y con la sociedad en su conjunto, es por esto que sobre la profesión recaen responsabilidades civiles e incluso penales, debido a que debe “garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad en protección del interés público” (Orientación profesional Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal, 2008) además hay que mencionar que diferentes usuarios de la información financiera, se valen en algunos casos de los juicios y criterios del Revisor Fiscal para orientar la toma de decisiones, ya que en cierta medida la Revisoría Fiscal aumenta el grado de confianza y credibilidad a la información contable.

A pesar de que en las situaciones de fraude en las organizaciones la alta gerencia es por lo general la principal responsable de éstos sucesos, lamentablemente la profesión contable y en especial la labor fiscalizadora se ha visto envuelta y ha tomado parte de ésta problemática por el hecho de que el Revisor Fiscal tiene la obligación moral y legal de denunciar las irregularidades que estén por fuera de la ley y expresar en los informes dichas inconsistencias, siempre y cuando pueda detectarlas por medio de las pruebas de auditoría que realice, y al no comunicarlas pone en entredicho la verdadera razón de ser de la disciplina contable: dar fe pública. Una de las principales razones que originan éstos desaciertos es la pérdida de independencia mental de los Revisores Fiscales, puesto que es difícil concebir un dictamen fiel de la situación del ente económico si los

juicios están coartados de alguna forma, ya sea por presiones administrativas o por intereses inícuos que ponen en riesgo la transparencia y fidelidad de la información contable.

Es por esto que se llevó a cabo el proyecto investigativo; conociendo primero los factores que amenazan la independencia mental del Revisor Fiscal, analizando y argumentando cada uno de ellos, para obtener así una visión objetiva acerca de las alternativas que mejoren la independencia mental del Revisor Fiscal y buscando al mismo tiempo que éstas alternativas se adapten a las necesidades actuales y respondan de forma satisfactoria a los cambios que se están presentando.

De ésta manera, se quiere enfatizar en este proyecto de investigación sobre la responsabilidad que tienen los Revisores Fiscales a la hora de desempeñar sus funciones y el papel que juega la independencia mental como garante de una adecuada labor fiscalizadora, además de exponer la necesidad que hay actualmente de proveer a los Revisores Fiscales de independencia mental, a fin de que ellos puedan garantizar dictámenes con transparencia y veracidad, y de paso contribuyan al bienestar e interés de la sociedad.

Buscar alternativas para mejorar la independencia mental del Revisor Fiscal, puede sin duda, aportar grandes beneficios a la profesión contable, ayudando a escalar posiciones y a recuperar la confianza que tanto se ha perdido.

1. Concepto de independencia mental y generalidades de la Revisoría Fiscal

Según el diccionario de la Real Academia Española el término *independencia* se define como: “Libertad, especialmente la de un Estado que no es tributario ni depende de otro. Entereza, firmeza de carácter”. (Real Academia Española, 2001, p. 249)

Se puede ahondar un poco sobre el término independencia y restringirlo desde la perspectiva de la independencia mental, de acuerdo con la anterior definición se puede llegar a la conclusión que independencia mental es aquella libertad para expresar juicios, opiniones, tomar decisiones sin tener ningún tipo de alienación, ni estar cohesionado por ningún agente externo.

El término *independencia mental* es utilizado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su orientación profesional para la Revisoría Fiscal. Afirma que la Revisoría Fiscal está a salvo de presiones administrativas por lo que su labor se puede sustentar sin ningún impedimento, en la capacidad y buen juicio de sus representantes.

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

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

Por otro lado, en el *Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal* se define también el concepto de independencia mental como “el estado de la mente que permite la provisión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiéndole a un individuo que actúe con integridad, y ejerza objetividad y escepticismo profesional” (Blanco, 2006, p. 1235).

Precisamente el hecho de que la independencia mental sea algo no tangible, una posición que el Revisor asume, dificulta poder evaluar el cumplimiento de la norma de actuación con independencia, puesto que únicamente es el propio auditor quien conoce la realidad de sus pensamientos (Díaz, 2008).

Para entender a profundidad la importancia de la independencia en la Revisoría Fiscal, es necesario conocer un poco acerca de ésta última. La Revisoría Fiscal constituye un orden de fiscalización que nace en Colombia en un periodo de alto desarrollo comercial, financiero y económico. Nace con un objetivo claro: que profesionales íntegros, idóneos y de gran honradez, en representación de los inversionistas, el Gobierno y la sociedad, se encargaran de dictaminar una opinión acerca del funcionamiento del ente económico y de informar acerca de sus estados financieros y de la forma como los administradores manejan la organización (Peña, 2000).

Se puede afirmar después de analizar el apunte de Peña, que el Revisor Fiscal no sólo restringe su función a los estados financieros, él está en el deber de conocer cada detalle de la organización, debe estar muy pendiente de cómo funciona el control interno, de los procesos misionales, enterarse de la visión, misión y filosofía de la empresa, no es simplemente hacer parte del área financiera, es jugar un papel decisivo dentro de todo el ente económico.

Sobre la figura del Revisor Fiscal recae la confianza pública de los usuarios de la información. En la ley 58 de 1931 se estableció la figura del Revisor Fiscal, sus responsabilidades, sus funciones e inhabilidades para el ejercicio de la profesión (Puerres, 2005). Esta característica de la Revisoría Fiscal, llamada confianza pública, puede convertirse en un arma de doble filo para la profesión. La confianza pública le brinda la posibilidad de escalar posiciones, de reflejar una buena imagen, pero cuando no se ejerce el cargo de manera correcta es lo primero que se pierde. Los agentes externos no le otorgan credibilidad a unos dictámenes realizados bajo manipulaciones o tergiversaciones de la información.

Según Piedrahita (2000), la Revisoría Fiscal se interpreta como una especie de órgano público que busca establecer equilibrio, orden y armonía entre los diferentes poderes y las actividades realizadas dentro del ente económico. También recalca que el control es un componente fundamental de la Revisoría Fiscal, permitiéndole un desarrollo científico y por intermedio de la auditoría realizar procesos de intervención de las cuentas y alcanzar de esta manera el objetivo de fiscalización. Piedrahita plantea de una manera más precisa lo que debe ser un Revisor Fiscal: un profesional íntegro, que conoce el funcionamiento de la organización y le da valor al control interno manejado dentro de la misma.

Es importante señalar que el organismo de Revisoría Fiscal evalúa las acciones de la administración, pronunciándose si es el caso sobre cualquiera que esté funcionando de forma equivocada, por lo tanto, el profesional no solamente debe estar pendiente de las cifras, de los estados financieros y de la información contable, debe prestar total atención a todo el proceso financiero, de cumplimiento, de administración, entre otros.

Otro punto a tener en cuenta es no entender la Revisoría Fiscal como un órgano que fiscaliza después de, lo hace en el curso de los acontecimientos, el ejercicio de vigilancia y control es permanente para disminuir o incluso suprimir todos los riesgos inherentes a la empresa.

A lo largo de la historia de la Revisoría Fiscal se han dado cambios importantes, tanto en la normatividad, como en los enfoques que ha tenido y en la determinación de sus funciones. Todos estos cambios alentados por un proceso investigativo, por simposios, congresos, reuniones cátedras y encuentros de Revisores Fiscales.

Los diferentes cambios por los que ha pasado la Revisoría Fiscal no se han presentado como una idea naciente en la profesión contable ni mucho menos como una iniciativa de los contadores públicos que animados por el desarrollo han advertido una necesidad de cambio, no, la evolución lenta de la Revisoría se ha debido principalmente a la respuesta que debe dar a las diferentes necesidades de los usuarios que se han ido transformando con el tiempo, haciendo menester que éste organismo se adapte y cambie para seguir siendo útil a la sociedad (Angulo & Zambrano, 2006).

El Revisor Fiscal como contador público tiene una gran importancia no sólo dentro de la organización sino como parte fundamental de la sociedad, está revestido por lo tanto de una gran responsabilidad social y civil. Tanto la sociedad, los accionistas de la empresa, como el Gobierno depositan la vigilancia de las actividades administrativas y financieras de un ente económico al Revisor Fiscal quien debe dar, en todas sus actuaciones y dictámenes, fe pública (Puerres, 2005).

Conociendo de antemano las implicaciones legales derivadas de un mal desempeño en sus funciones, el Revisor Fiscal debería abstenerse totalmente de caer en el juego de corrupción y poder que pulula en casi todas las organizaciones económicas y sociales. La situación real es que sin importar las consecuencias, se siguen presentando actos deshonestos e irresponsables, deteriorando paralelamente la imagen de la profesión.

Sin embargo de manera general, “el ejercicio de la Revisoría Fiscal en Colombia ha venido siendo ampliamente cuestionado en razón de las dudas sobre su efectividad en el control de las actividades empresariales” (Franco 2000, p. 191) y (Bustamante 2008, p. 157). El Revisor Fiscal ha olvidado la responsabilidad social que recae sobre él y la fe pública que da cuando dictamina un estado financiero, las decisiones que toma y sus actuaciones repercuten claramente en el deterioro o no de la información financiera.

La ley 43 de 1990 refiriéndose a la fe pública establece que:

La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la 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 estos 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. (Ley 43 de 1990, artículo 10)

La fe pública posee ordenamiento jurídico, diferente a lo que representa la confianza pública, pues esta última hace referencia más a lo sociológico, la primera se le otorga al Revisor por ley, la segunda se la gana el Revisor de acuerdo con sus actuaciones y con el ejercicio de su cargo, ésta es otorgada por la sociedad y los usuarios de la información emitida.

Dentro de los informes que se encarga de emitir el Revisor Fiscal, como son: dictamen, de atestaciones y certificaciones, de irregularidades (cumplimiento legal) y debilidades del control

interno, y de instrucciones, debe realizar un examen crítico y objetivo tanto de la información financiera como de los actos de la administración, está obligado a comunicar los errores o inconsistencias que se presenten dentro de la organización y debe realizar recomendaciones a su vez sobre los controles para contribuir a la reducción de errores. Debe rendir informes, incluyendo a la administración, a la asamblea general de accionistas o junta de socios que constituyen el mayor órgano dentro de la compañía, de esta manera podrá programar cuando lo vea necesario una reunión para hacerles partícipes de la información recolectada, y de las irregularidades que ocurren.

En el papel y como teoría parece algo no tan complicado, pero llevado a la práctica representa una tarea compleja por los obstáculos y las limitaciones con las que muchas veces cuentan los Revisores Fiscales, incluso muchos de ellos ni siquiera son cumplidores de las normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia.

2. Principios de la Revisoría Fiscal

Como es bien sabido, uno de los requisitos para ser Revisor Fiscal en Colombia es tener el título de contador público, así lo señala la Ley 145 de 1960 en su artículo 8. Entendido esto, se hace énfasis en que los contadores públicos como figuras al servicio de los intereses de la sociedad en general, deben estar regidos por unos principios que los orienten hacia la realización de sus funciones conforme a la normatividad colombiana existente para la profesión contable. En efecto, la Ley 43 de 1990 en el capítulo IV habla del código de ética profesional del contador, allí expresa cuáles son los principios que deben guiar al profesional contable en uso de las facultades que el Estado le ha otorgado. Se enumeran en el Gráfico n° 1 que aparece abajo, en la columna A.

Estos principios son aplicables a todo contador público siempre que desempeñe funciones de tipo profesional, es decir, que tengan que ver con su cargo de contador público e indistintamente de otras condiciones como por ejemplo si se trabaja de manera independiente, o para alguna empresa pública o privada (Ley 43, 1990).

Tal como lo describe la Ley 43 en el artículo 37, el principio de independencia señala que:

En el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. (Ley 43, 1990, artículo 37)

Lo anterior apunta a que todo contador público que ejerza su profesión deberá acatar lo que manda la ley, o bien deberá ser fiel practicante de los principios que allí se contemplan para las funciones que a él le competen en el ejercicio de su profesión contable, principios entre los cuales, se encuentra el de independencia mental, bien definido como “esencial” en las labores del contador y siendo el núcleo de este trabajo de aquí en adelante.

Se hace imprescindible comentar que en la normatividad de la Revisoría Fiscal específicamente, también se habla del principio de independencia para esta figura. Así, en 2008 el CTCP emite una orientación profesional de la Revisoría Fiscal -el Pronunciamiento n° 7- para la cual se apoya en la circular externa 007 de 1996 emitida por la Superintendencia bancaria (hoy Superintendencia financiera) y construye lo que da a conocer como Principios de la Revisoría Fiscal, dejando a un lado la denominación de “características” que a varios de ellos les otorgó la Superintendencia

financiera en ese entonces. De esta manera quedan plasmados en dicha orientación profesional para Revisores Fiscales los principios que se observan en el siguiente gráfico, en la columna B.

GRÁFICO N° 1

| A. PRINCIPIOS DEL PROFESIONAL CONTABLE SEGÚN LA LEY 43 DE 1990 | B. PRINCIPIOS DEL REVISOR FISCAL SEGÚN EL PRONUNCIAMIENTO N° 7 DE 2008 DEL CTCP |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Integridad 2. Objetividad 3. Independencia 4. Responsabilidad 5. Confidencialidad 6. Observaciones de las disposiciones normativas 7. Competencia y actualización profesional 8. Difusión y colaboración 9. Respeto entre colegas 10. Conducta ética | <ol style="list-style-type: none"> 1. Permanencia 2. Integralidad 3. Oportunidad 4. Función preventiva 5. Independencia y objetividad 6. Fe pública 7. Actuación racional 8. Cobertura general 9. Cumplimiento de las normas de la profesión contable |

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con el pronunciamiento número siete del CTCP, la independencia de la Revisoría Fiscal se encuentra a salvo de las distintas presiones administrativas debido a que su nombramiento es responsabilidad única del máximo órgano del ente económico, bien sea la asamblea general o la junta de socios; y sus funciones emanan exclusivamente de la ley.

Por otro lado la circular externa 033 de 1999 manifiesta que la independencia consiste en una actitud mental gracias a la cual el contador público tiene la posibilidad de emitir su juicio profesional con libertad frente a limitaciones que se basen en impedir su objetividad ante los hechos y conclusiones.

Se entiende entonces la independencia mental del Revisor Fiscal como el ser sincero con la sociedad y el Estado, asegurándoles que no existen lazos de ningún tipo, ni intereses de por medio entre él y sus clientes objetos de fiscalización, que lo hagan estar de un lado o de otro. Además, la independencia se puede concebir como lo que le posibilita al Revisor Fiscal tener un criterio limpio y libre de ataduras sobre el desarrollo de su trabajo, o como aquello que dota al profesional de un juicio objetivo e imparcial, basado en la realidad de los hechos. Lo dice la Ley 43 de 1990 en el artículo 7 sobre las NAGA -Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas-: “El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios”.

Como bien se ha dicho, la independencia del Revisor Fiscal le supone libertad en sus juicios, de ahí que surja algo para tener en cuenta: consiste en que el profesional no sólo debe ser independiente sino que además debe demostrarlo ante los demás, es decir, debe evitar escenarios que puedan conducir a otras personas a dudar de la libertad que posee para emitir su dictamen sobre la empresa objeto de fiscalización (Cuéllar, 2003c).

La anterior afirmación evidencia que como profesional, el Revisor Fiscal debe tener claro que la independencia mental abarca a varios agentes: los dueños de la empresa, los gerentes, el Estado, los

inversionistas, los acreedores de la empresa, y la sociedad en general. En esta medida es de gran importancia que el Revisor Fiscal mantenga ese principio firme e intacto dentro de sus labores como profesional, ya que se constituye como la base de la confianza por parte del público en general. En otras palabras, la independencia mental le garantiza en gran medida la confianza pública al Revisor Fiscal, y desde que en sus manos esté, debe velar por ella.

Ahora bien, para concluir es necesario señalar que el problema en este punto es precisamente mantener esa independencia de la que tanto se habla en la Ley 43 de 1990, en la circular externa 054 de 2008 emitida por la Superintendencia financiera, en la circular externa 011 de 2008 emitida por la Superintendencia de Sociedades, en la Orientación profesional n° 7 de 2008 del Consejo Técnico de Contaduría Pública, que rigen y guían la profesión del Revisor Fiscal. Y se habla de “problema” porque existen varios factores como: la elección del Revisor Fiscal, las formas de vinculación a la empresa, la reelección del mismo, su remuneración, los diferentes servicios que presta, y las presiones administrativas que recaen sobre él, que ponen constantemente en juego su independencia, haciendo que se menoscabe la imagen del Revisor Fiscal ante la sociedad.

3. De la elección del Revisor Fiscal

La elección del Revisor Fiscal, tratándose de una persona natural o jurídica, es un acto que sólo está bajo la responsabilidad del máximo órgano de la compañía que requiera los servicios, bien sea la asamblea general o la junta de socios. El código de comercio (Decreto 410, 1971) lo expresa claramente en su artículo 204:

La elección del Revisor Fiscal se hará por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios.

En las comanditarias por acciones, el Revisor Fiscal será elegido por la mayoría de votos de los comanditarios.

En las sucursales de sociedades extranjeras lo designará el órgano competente de acuerdo con los estatutos.

Lo anterior aplica para personas naturales y jurídicas sometidas a la ley mercantil, pero cuando no están bajo esta ley se tendrán en cuenta, para su elección como Revisor Fiscal, los parámetros fijados en las normas generales y en los estatutos de la empresa, así lo indica el pronunciamiento número siete del CTCP sobre la Revisoría Fiscal. Por su parte:

En las entidades que sean o estén sometidas al régimen de empresa industrial y comercial del Estado, en que las funciones de la asamblea general de accionistas las cumpla la junta o el consejo directivo, la designación del Revisor corresponderá al Gobierno Nacional, a través del Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público. (Cuéllar, 2003a, Elección del Revisor Fiscal, parra 2)

Para la elección del Revisor Fiscal, el órgano competente tendrá en cuenta la hoja de vida de los candidatos para el cargo y la propuesta de servicios (la cual debe incluir detalles de los informes que presentará y la periodicidad de los mismos, quiénes serán parte de su equipo de trabajo y las bases para el cálculo de sus honorarios) que debe adjuntarse a la misma; esto será así en la medida en que antes se haya corroborado que los aspirantes al cargo de Revisor Fiscal de la empresa cumplan con los requisitos básicos para realizar adecuadamente sus tareas y que además no estén

dentro de las inhabilidades e incompatibilidades que estipulan el código de comercio en el artículo 205, y la Ley 43 de 1990 en los artículos 50 y 51 (Supersociedades, 2008).

Es claro que “el Revisor Fiscal depende exclusivamente de la asamblea general o del órgano que haga sus veces y debe ser ajeno a cualquier tipo de subordinación, respecto de los administradores de la entidad a efecto de preservar su independencia”, según como lo señala la circular externa 115-000011 emitida por la Superintendencia de Sociedades (2008, p. 645).

Tal como se dijo arriba, el Revisor Fiscal tiene una relación de dependencia únicamente con quien lo eligió, no puede depender de la administración, ni de la junta directiva si la hay, pero surgen inquietudes al respecto: ¿Y si el máximo órgano social de la empresa tuviera algún interés por ocultar hechos ilegales dentro de su organización? ¿Qué podría suceder con el Revisor Fiscal que se encuentra bajo una relación de dependencia con quien lo eligió? Puede haber factores que lleven al Revisor Fiscal a permitir que esa subordinación vaya más allá de donde debe ir, como por ejemplo miedo por parte del Revisor Fiscal a perder su empleo ya que puede representar su única fuente de ingresos, o amenazas que se hagan al mismo por parte del máximo órgano social en caso de renunciar o presentar alguna denuncia, estos son factores que pueden ocasionar una pérdida progresiva y total de la independencia mental del Revisor Fiscal.

Por lo dicho anteriormente, no debe ser el máximo órgano social el encargado de la elección del Revisor Fiscal, aunque se asegure que ese nivel de dependencia no debe entenderse como subordinación (*El Revisor Fiscal depende únicamente del órgano que lo eligió*, 2009), ya que situaciones como las dos mencionadas arriba pueden suceder y salirse de las manos del Revisor Fiscal, comprometiendo así su independencia mental.

Esto queda corroborado con la respuesta de la mayoría de los Revisores Fiscales y administradores encuestados, quienes señalan que con el propósito de mejorar la independencia mental del Revisor Fiscal siendo persona natural o jurídica, la elección del mismo debe estar a cargo de un organismo externo a la empresa que podría ser la Junta Central de Contadores u otro organismo gubernamental.

4. De las formas de vinculación

Para contratar al Revisor Fiscal existen dos modalidades citadas en las leyes que rigen esta profesión: el contrato de trabajo y el contrato de prestación de servicios. El tipo de vinculación no debe alterar en ningún caso los objetivos y características de la Revisoría Fiscal (Supersociedades, 2008). En la vida práctica no suele realizarse la vinculación por medio de un contrato laboral sino por medio de un contrato de prestación de servicios acompañado por una carta de aceptación también denominada carta de arreglo o carta de compromiso (esta modalidad aplica para el Revisor Fiscal como persona natural y como persona jurídica: Firma de auditoría), que elabora el Revisor Fiscal en donde se especifican aspectos como el cobro total de la auditoría, las responsabilidades del Revisor Fiscal, la naturaleza y el alcance del trabajo, la fecha de entrega del informe, entre otros. Lo anterior está muy bien ya que de darse el caso contrario, es decir, que se hiciera contrato laboral, sería una situación delicada porque se afectaría la independencia mental del Revisor Fiscal; esto se explica a continuación.

La vinculación laboral de un Revisor Fiscal puede hacerse a través de un contrato laboral con los requisitos que establece la Ley 50 de 1990, o por medio de un contrato para prestar sus servicios en forma independiente,

según convengan las partes, pero en todo caso siempre debe constar por escrito como lo prevé la Ley 43 de 1990. (Supersociedades, 2008, p. 646)

¿Pero cuáles son los requisitos de la Ley 50 de 1990? Ésta ley dispone de muchos aspectos haciendo modificaciones al Código Sustantivo del Trabajo, pero entre ellos los que interesan en este punto son los referentes al artículo primero, el cual subroga al artículo número 23 de dicho Código, estableciendo que para que exista un contrato de trabajo, los elementos esenciales son tres:

- a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;
- b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. Todo ello sin que afecte el honor, la dignidad y los derechos mínimos del trabajador en concordancia con los tratados o convenios internacionales que sobre derechos humanos relativos a la materia obliguen al país; y
- c. Un salario como retribución del servicio. (Ley 50, 1990, artículo 1)

La circular externa 011 emitida por la Superintendencia de Sociedades en el año 2008 indica implícitamente que habría subordinación en el Revisor Fiscal en caso de que se le vinculara por medio del contrato laboral, esto sólo es lo que muestra la evidencia hallada en la Ley 50 de 1990.

Un párrafo más adelante, la misma circular se retracta de lo anterior, expresando que:

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

Un poco contradictorio por parte de esta circular externa emitida por la Superintendencia de Sociedades, pero tal vez no sea esta circular sino más bien en general las leyes existentes que rigen la Revisoría Fiscal y regulan actualmente el contrato de trabajo como tipo de vinculación válido para ésta figura. Ése es el problema, ¿por qué si en la práctica no se vincula al Revisor Fiscal por medio del contrato laboral, está contemplado en la ley como válido? Más cuando se sabe y la misma ley lo estipula, que este tipo de contrato genera dependencia, en este caso para el Revisor Fiscal.

[También el CTCP en su pronunciamiento número siete explica que cualquiera que sea la forma de vinculación del Revisor Fiscal no puede limitar o inhabilitar sus funciones, afirmando asimismo que las modalidades de contratación] no alteran la independencia ni generan subordinación del Revisor Fiscal con la administración, muy a pesar que el contrato se suscriba por el Representante legal; tampoco la genera con el máximo órgano societario, aun cuando éste mantenga la potestad de reemplazarlo en cualquier momento. (Franco, 2008, p. 29)

Según parece, los organismos citados con anterioridad están muy de acuerdo con que la independencia mental del Revisor Fiscal se conserve y se respete en toda ocasión, pero el problema entonces está en las leyes vigentes que se contrarían al especificar los dos tipos de vinculación del Revisor Fiscal y la firmeza de la independencia mental que debe mantener el mismo, cuando es más que evidente que si bien existe un Código Sustantivo del Trabajo en Colombia que define el contrato de trabajo como “aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona, natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración” (Decreto Ley 3743, 1950), es para aplicarlo y hacer caso a éste por el simple hecho de estar consignado en la ley. De manera que no se puede pretender hacer caso omiso del CST, porque cuando se da un contrato de trabajo implica subordinación irremediabilmente.

Al respecto se hace necesario manifestar el riesgo que se corre con el hecho de que la ley regule como modalidad de vinculación válida para el Revisor Fiscal el contrato de trabajo cuando ya se sabe lo que éste implica en términos de su independencia mental. Debe haber un impedimento legal para que se dé este tipo de contrato.

Las personas encuestadas en esta investigación: Revisores Fiscales en ejercicio, contadores que no ejercen la Revisoría Fiscal, estudiantes a quienes se aplicó el instrumento, y empresarios, en su mayoría concluyen que en efecto la vinculación del Revisor Fiscal sólo debe hacerse vía contrato de prestación de servicios para evitar que se vea afectada la independencia mental del profesional contable ya que este contrato no genera ninguna clase de subordinación.

Por lo anterior y en definitiva, como modalidad de contratación para la Revisoría Fiscal sólo debe estar regulado el contrato de prestación de servicios profesionales, que aplica tanto para personas naturales como para personas jurídicas (las Firmas de auditoría), y que no implica subordinación alguna, por el contrario se basa en la independencia absoluta de la persona contratada para realizar sus funciones.

Para dejar un poco más claras las diferencias existentes entre ambos tipos de vinculación estipulados por ley para el Revisor Fiscal y para entender mejor por qué no debe estar dentro de esa regulación el contrato laboral, se presenta como Anexo 1 un cuadro resumen elaborado por Duque (2009), con el que se corrobora la preferencia por el contrato de prestación de servicios profesionales para la Revisoría Fiscal como único tipo de vinculación que debe estar regido por la ley, con el propósito de mantener firme el principio de independencia mental de dicho profesional contable.

| Concepto | Contrato de Trabajo | Contrato de prestación de servicios |
|------------------------------|--|--|
| ¿Quién realiza la actividad? | La realiza directamente una persona natural, no puede delegarla en un tercero. | Se puede contratar con una persona natural o jurídica y si las partes lo acuerdan puede haber sub-contratación. |
| ¿Cómo se realiza? | La actividad se realiza bajo las órdenes e instrucciones del empleador, en cuanto al modo, tiempo, calidad, lugar y de conformidad con sus reglamentos. La subordinación o dependencia es el elemento que genera la diferencia con el | Se realiza por el contratista con autonomía técnica, administrativa y financiera y sin subordinación. No se dan ordenes simplemente se supervisa y controla el resultado, no el cómo se realiza |

| | | |
|------------------------------------|--|--|
| | contrato de prestación de servicios. <u>Art. 23 CST</u> | |
| Nombre de quien contrata | Empleador | Contratante |
| Nombre de quien presta el servicio | Trabajador | Contratista |
| Medios con que se realiza | Lo ejecuta el trabajador con medios que le suministra el empleador. | Lo ejecuta el contratista con sus propios medios. |
| ¿Cómo se retribuye? | Con salario y el pago de prestaciones sociales (cesantías, sus intereses, primas etc.) | Se paga honorarios, y no hay pago de prestaciones sociales. |
| Termino | Fijo, indefinido, por la duración de la obra o labor contratada. | El necesario para ejecutar el objeto contractual convenido. |
| Voluntad de las partes | Existe limitación a la autonomía de las partes para establecer las condiciones de la relación laboral, las cuales deben someterse como mínimo a las normas del Código Sustantivo del Trabajo | Existe autonomía para fijar las condiciones del cumplimiento del servicio. |
| Seguridad Social | Hay obligación de realizar aportes por empleador y trabajador a la seguridad social en salud y pensiones, el trabajador aporta el 4% en ambos casos y en riesgos el empleador asume la totalidad del aporte. | Hay obligación de aportar a la seguridad social en salud y pensiones, por el contratista como trabajador independiente y este asume la totalidad del aporte. <u>Art 3 Ley 797/03</u> |
| Pago de parafiscales | Se debe pagar por el empleador el 9% del valor de los salarios pagados con destino al Sena, ICBF y Caja de Compensación Familiar. | No hay pago de parafiscales |
| Normatividad | Es regulado por el Código Sustantivo del Trabajo | Lo regula el Código Civil y el de Comercio. |
| Cesión | No se puede ceder el contrato a un tercero. | Es facultad de las partes acordar la posibilidad de cesión o no. |

5. De la reelección del Revisor Fiscal

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 73 de 1935, el Revisor Fiscal puede ser reelegido dentro de la empresa en la que realizó su labor, para ejercer sus funciones durante periodos sucesivos.

Siguiendo con lo anterior, la ley no contempla ningún impedimento para la reelección del Revisor Fiscal en una empresa por periodos consecutivos, siempre que no haya restricción alguna por parte de los estatutos del ente económico, así lo señala Franco (2008) en el pronunciamiento número siete del CTCF.

Monterrey & Sánchez (2007) hablan de que lo positivo de una duración prolongada del auditor (el Revisor Fiscal) en la empresa es que ayuda a ahorrar costos a la misma, ya que la rotación de auditor es costosa para las empresas, y por otro lado, permite un amplio conocimiento del cliente con lo que viene también más experiencia en el mismo, mayor profundidad y por ende una mejor calidad en el trabajo del auditor. Aspectos que resultan muy importantes tanto para el Revisor Fiscal como para la empresa que recibe sus servicios, y que se ven reflejados en las respuestas de dos grupos de encuestados: Revisores Fiscales en ejercicio y estudiantes de últimos semestres de contaduría pública que apoyan la duración prolongada del Revisor Fiscal para obtener un mayor conocimiento de la empresa.

El problema no radica en que se dé la reelección, sino en que se convierta en algo permanente, que se considera cuando transcurren más de 5 años con el cargo de Revisor Fiscal (como persona natural o jurídica) en la misma empresa. El hecho de que el periodo de vinculación del Revisor Fiscal en la empresa se prolongue por más de 5 años puede generar una amenaza para su independencia mental como se puede evidenciar a continuación.

Las relaciones profesionales necesitan determinado tiempo para desarrollarse, pero cuando están constituidas ya no hay vuelta atrás. Eso puede suceder inevitablemente cuando se da la reelección del Revisor Fiscal en una compañía por más de 5 años, se va creando cierta afinidad entre el Revisor y algún otro profesional de la parte administrativa de la empresa, hasta llegar a conformar una estrecha relación, incursionando así en un conflicto de intereses, lo que pone inmediatamente en riesgo la objetividad y la independencia del Revisor Fiscal (Cuéllar, 2003b). Queda claro con esto, que reelegir al Revisor Fiscal por más de 5 años constituye un gran riesgo para él mismo, para la empresa y para la sociedad en general.

Con respecto a las Firmas de auditoría, tal como lo señalan Monterrey & Sánchez (2007) en su artículo, no se trata de que la rotación obligatoria se dé para los socios y equipos de trabajo, que son los que finalmente han profundizado en el conocimiento del cliente, ya que de ser así se estaría volviendo a empezar bajo la misma Firma pero con un socio y un equipo diferente; se trata de “reforzar la independencia con medidas de rotación obligatoria” para la Firma (Monterrey & Sánchez, 2007, p. 152).

6. De la remuneración

La Ley 43 de 1990 en el artículo 39 pone de manifiesto el derecho que tiene el contador público a recibir remuneración por su trabajo, además en el artículo 46 de esta misma ley, instaura que “la remuneración debe ser acorde a su capacidad y en relación con la importancia de cada situación” (Ley 43, 1990), estos derechos aplican directamente al Revisor Fiscal, sin embargo en este caso en particular es necesario revisar más a fondo la remuneración percibida por dicho profesional, ya que por la complejidad y el conflicto de intereses a la hora de emitir los informes, la magnitud y continuidad de la remuneración juega un papel decisivo en el juicio del Revisor Fiscal.

Según el código de comercio en su artículo 210, “la remuneración del Revisor Fiscal está a cargo de la asamblea o junta de socios” (Código de comercio, 1971), la orientación profesional para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, es más específica al mencionar que “en entidades vigiladas por la superintendencia Financiera y por la Superintendencia de Salud, se exige que el presupuesto sea aprobado por la asamblea o junta de socios y puede ser revisado por otros entes de supervisión” (Orientación profesional Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal, 2008). A pesar de que la labor de fiscalización no depende de la administración, el hecho de que sea la misma organización la que remunere y elija al Revisor Fiscal puede dar lugar a que se menoscabe la independencia mental

debido a que se puede dar el caso en que el interés del Revisor Fiscal esté en función del cliente, quien le proporciona el capital o los beneficios monetarios, y en detrimento de los usuarios de la información financiera.

Por su parte los inversionistas, acreedores, accionistas y en general los clientes externos que dependen de la fiabilidad de la información contable, sobrellevarán las consecuencias de la pérdida de independencia mental de los órganos fiscalizadores si éstos, en lugar de actuar en pro del bien común, están exclusivamente a favor del cliente y en busca de conservar las relaciones laborales y aumentar los ingresos por su trabajo.

Los honorarios o la remuneración que recibe el Revisor Fiscal se deben considerar con sumo cuidado, ya que puede ser un factor grave que trasgrede la independencia mental del mismo; así lo corrobora el código de ética de la IFAC al aludir sobre el riesgo de amenaza de interés personal cuando los honorarios generados por un cliente representan una proporción muy grande de los honorarios totales de una Firma (Cuéllar, 2003). Este riesgo es bastante significativo y tiene alta probabilidad de materializarse en los casos cuya labor fiscalizadora sea realizada por una persona natural, y es menos probable a materializarse cuando el Revisor Fiscal actúa mediante una Firma de auditoría.

Lo anterior radica principalmente en el hecho de que en el primer escenario, el Revisor Fiscal que actúa como persona natural tiene una alta probabilidad de depender de forma exclusiva del monto otorgado por un solo cliente, lo cual puede crearle dependencia económica y en el peor de los casos influir de forma equívoca en sus juicios, es decir, éste puede llegar a dudar en emitir opiniones desfavorables de la compañía por la preocupación de perder sus únicos ingresos y así ver afectada seriamente su situación económica.

En el caso de las grandes Firmas, las situaciones de dependencia económica son más difíciles de presentarse e incluso de tolerarse, debido a que la prestación de los servicios no se limita a unos pocos clientes, Benito Arruñada en su libro menciona: “si el auditor tiene muchos clientes, el beneficio de la complacencia en la relación individual significará muy posiblemente un gran perjuicio en las relaciones con el resto de los clientes -una pérdida de reputación, un mayor riesgo de litigios-” (Arruñada, 1997, p. 31).

A pesar de que las Firmas de auditoría, especialmente las *Big Four*, sean menos propensas a depender de los ingresos de un solo cliente, también se han presentado casos emblemáticos donde los honorarios recibidos por los auditores han sido cuestionados por alentar la pérdida de independencia mental; un caso ejemplar es el de Enron, donde a pesar de que los responsables directos del colapso de la empresa fueron los altos directivos de la misma, la labor de auditoría también tuvo repercusiones negativas y los honorarios que recibía la Firma Arthur Andersen por parte de Enron, fueron puestos en tela de juicio; no solo por recibir ingresos por labores de auditoría, sino también de asesoría. Así lo manifestó un artículo de prensa de El País:

Los servicios de consultoría constituyen una sustancial parte del negocio de estas Firmas. En el caso de Andersen, informaciones que han trascendido en las últimas semanas indican que más de la mitad de la facturación en el pasado ejercicio procedía de trabajos de asesoría. El negocio con Enron era prototipo de esa relación: 27 millones de dólares por consultoría frente a 25 de auditoría. (Martínez de Rituerto, 2002, p. 2)

Por su parte, autores como el doctor Pedro Albitos, Jorge E. Pereira, Jhon Coffee, han culpado en gran medida a las cuantiosas sumas que recibió la Firma de auditoría Arthur Andersen por concepto

de honorarios, como causante de la pérdida de independencia mental, éstas son algunas de las afirmaciones:

“Es un hecho lamentable. Los auditores cobraban honorarios exorbitantes y ahora se duda si éstos estaban dados por la calidad del trabajo o eran el precio de mirar para otro lado” (Albitos, 2000); Pereira también afirma:

Ciertos profesionales en muchos países son considerados ministros de Fe Pública. Esto es, que por su rectitud y seriedad, sus certificaciones deberían ser creídas. El concepto mismo de certificación, tan puesto de moda recientemente, viene a tambalearse con estos acontecimientos. De muy poco sirve ahora decir "*he sido certificado por XXX*", porque lo primero que se nos vendrá a la mente es la pregunta: ¿Y cuánto pagaría por ello? (Pereira, 2008, p. 28)

Por otro lado Coffee manifiesta que “los servicios de auditoría y consultoría por parte de una misma Firma proporciona al cliente una herramienta disciplinaria con la cual puede tanto seducir como amenazar a la Firma”, además dice que “la combinación de estos servicios incrementa el poder de la compañía sobre sus auditores” (Coffee, 2005, p. 196).

Por otro lado, la cuestión de la remuneración ha sido centro de debates y en muchos casos pone en duda la credibilidad de los juicios de la Revisoría Fiscal, los últimos acontecimientos de corrupción como es el caso del grupo Nule y el cartel de la salud, han deteriorado seriamente la confianza pública de la disciplina contable y así lo denuncia la revista Dinero cuestionando la tarea de los auditores y Revisores Fiscales al ser ellos quienes “representan la primera línea de defensa del sistema frente a los abusos que los administradores pueden cometer contra los ciudadanos a través del mal uso de recursos públicos” (Dinero, 2011, parra 2). Frente a este tema Miguel Santamar cree que:

La danza de los millones de la adulación y del poder le hace perder la claridad, objetividad e independencia mental al profesional de la Contaduría Pública. Estamos ante un monstruo cultural tolerado como es la corrupción que carcome la ética y los principios mínimos del carácter, la humildad y del desapego económico. (Santamar, 2011, parra 5)

A pesar de que es claro que existen contrariedades y conflictos de interés cuando hay excesiva dependencia económica entre el Revisor Fiscal y su cliente, a este problema también se le agrega la carencia de regulaciones concretas o precisas para evitar que el salario percibido por el profesional quebrante la independencia mental, además existe poca regulación y pautas dirigidas directamente a la Revisoría Fiscal para mejorar dicha independencia, hecho que resulta absurdo e inadmisibles ya que son éstos profesionales quienes contribuyen o deterioran la seguridad de la información contable y al no estar debidamente regulados pueden hacer mucho daño a la sociedad. Rafael Franco Ruiz, en su publicación *Réquiem por la confianza*, atribuye la causa de la crisis de confianza a la “desregulación de la economía, la laxitud de las prácticas de auditoría, la flexibilidad de normas contables permisivas de tratamientos alternativos de las transacciones y la relativización de la independencia de los contadores” (Franco, 2000, p. 1).

Lo anterior es cierto y ha sido ignorado por muchas entidades colombianas y Firmas contables que pasan de largo las incompatibilidades e inhabilidades de la Revisoría Fiscal y en muchos casos se han “resistido a la regulación e impedido cambios fundamentales, tendientes a garantizar la independencia” (Franco, 2000, p. 6), además la flexibilidad y los grandes vacíos normativos han

sido aprovechados y aventajados por las organizaciones e incluso por la misma profesión contable para salir ileso de los escándalos de corrupción que se vienen presentando o lo que es peor utilizan el dinero y las influencias para malversar la realidad de la información contable, atribuyendo fuerza y valor a la frase de Rafael Franco: “en nuestra altamente competitiva economía son cada vez más las empresas que realizan maniobras financieras que sobrepasan los límites éticos, pero no sobrepasan los límites de la normatividad” (Franco, 2000, p. 6).

Al encuestar a los Revisores Fiscales de organizaciones seleccionadas, contadores públicos que no ejercen la Revisoría Fiscal, estudiantes de últimos semestres de contaduría pública y empresarios, sobre si consideraban que la remuneración en cuantía considerable y/o proveniente de un solo cliente, puede afectar la independencia mental del Revisor Fiscal, respondieron de forma variada, pero en su mayoría reconocen que efectivamente éste factor afecta la independencia mental del Revisor Fiscal; en los comentarios, se pueden observar diversos puntos de vista muy interesantes y es el hecho de que siempre y cuando la remuneración en cuantías considerables se justifique por la cantidad y calidad de la labor a realizar no da lugar a que se socave la independencia del profesional.

Teniendo en cuenta la afirmación anterior, surge además el problema del *Lowballing*, es decir Firmas que cotizan honorarios muy por debajo de lo debido, para poder sostenerse en un mercado competitivo y esperar en futuros contratos recuperar el dinero perdido. Estas prácticas sin duda ponen en riesgo la efectividad y el alcance del trabajo realizado ya que afectan la calidad del trabajo de auditoría.

Ofrecer precios por debajo de coste puede interpretarse como un vínculo financiero del auditor con el auditado, ya que el auditor, una vez obtenido el encargo, intentará recuperar las pérdidas ocasionadas por esa práctica en ejercicios posteriores vía incremento paulatino de los precios de los servicios que preste, lo que sólo se podrá conseguir manteniendo al cliente en cartera. A su vez, el mantenimiento del cliente, en casos de existencia de conflicto de auditoría, podría implicar ceder a las presiones de la auditada y, por tanto, una actuación no independiente. (García, 2003)

Como se ha mencionado los honorarios en grandes cuantías provenientes de un solo cliente, pueden poner en duda la independencia mental del Revisor Fiscal, sin embargo el hecho de que los Revisores Fiscales gocen de buena remuneración y que la mayor parte de los ingresos provengan de un solo cliente, no da paso inmediato a que se esté socavando la independencia mental ya que en muchos casos el tamaño de la entidad a ser fiscalizada, la complejidad o circunstancias de la fiscalización, hacen necesario una cuantiosa remuneración, para satisfacer de manera integral las necesidades de información que suministran los entes competentes, es decir no se trata de desmejorar los honorarios del profesional o de degradar la profesión, ni mucho menos aún de exponer las compañías a riesgos injustificados como lo inhibe el artículo 45 de la Ley 43 de 1990 al prestar servicios ineficientes con el único fin de reducir los costos de los servicios de fiscalización y control (Ley 43, 1990).

El código de ética de la IFAC expone con respecto a los servicios profesionales, el caso en que el contador profesional “cotice sus honorarios menos que otro” dicha actuación no es precisamente anti-ético, sin embargo, podrían haber amenazas al cumplimiento con los principios fundamentales que surjan del nivel de honorarios establecidos, además de lo anterior se podría presentar lo que se llama competencia desleal y peor aún se estaría cotizando un valor sin mediar el alcance e importancia que requiere la labor (Carvajal, 2003). La Junta Central de Contadores llama la

atención a los profesionales contables que pactan como honorarios sumas irrisorias sin medir el alcance que la profesión conlleva, especialmente a los que aceptan encargos para el ejercicio de una Revisoría Fiscal (Circular externa 013, 1994).

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la orientación profesional del Revisor Fiscal pone de manifiesto en el punto 11.7 sobre el periodo y remuneración del Revisor, que como mínimo los honorarios deben ascender a tres (3) salarios mínimos legales mensuales vigentes, además la Junta Central de Contadores ha insistido a los profesionales de la contaduría pública, para que exijan como contraprestación por sus servicios, unos honorarios equivalentes a la responsabilidad que el cargo o la tarea conlleva, lo cual es racional ya que la Revisoría Fiscal es una institución majestuosa que:

Además de la responsabilidad social que tiene frente a los asociados, a los posibles inversionistas, a los acreedores, al Estado y frente a la comunidad en general, los fiscales están sujetos a guardar una tala de acciones que originan una serie de cargas. (Ortiz, 2007, p. 11)

Entonces se puede evidenciar que la función fiscalizadora puede verse profundamente afectada no solo por organizaciones que a toda costa están dispuestas a ofrecer honorarios bastante altos o dicho de otro modo, comprar la independencia mental del Revisor Fiscal para ganar reputación o esconder los desaciertos de la administración, sino también por el mismo profesional que se encuentra expuesto e inseguro a emitir valoraciones en contra o advertir sobre posibles cifras erróneas o inexistencia de determinadas transacciones por temor a perder su puesto tan bien remunerado. El otro caso que afecta la profesión es el caso que menciona Shyam Sunder en su libro *Teoría de la contabilidad y el control* y es que los auditores para maximizar su remuneración neta, realizan un trabajo con poco esfuerzo, que expone a grandes riesgos al cliente, debido a inadecuadas declaraciones materiales en los informes presentados (Shyam, 2004).

Es pues necesario analizar los honorarios que percibe el Revisor Fiscal y la forma como provienen, para evitar que los profesionales actúen a favor de los intereses particulares de un cliente, lo que trae grandes costos y desventajas a la sociedad y por otro lado perjudica seriamente la profesión fiscalizadora al perderse la confianza en su labor; con ésta perspectiva el Revisor Fiscal está llamado a cuestionar seriamente su remuneración, para establecer de manera acertada si la independencia mental ha sido menoscabada, aunque la sola normatividad no es efectiva si no existe conciencia del hecho, de que la razón de ser de la profesión no la constituye la cuantía de la remuneración sino la vocación de prestar el mejor servicio y contribuir con la sociedad y el interés público.

7. De la prestación de otros servicios a los clientes

La prestación de otros servicios a los clientes es otro factor que expone la independencia mental del Revisor Fiscal y a su vez pone en tela de juicio la efectividad de la función fiscalizadora. La ley 43 de 1990 expresa que:

El Contador Público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado contratista a personas naturales o jurídicas a quienes haya auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal. Esta prohibición se extiende por el término de un año

contado a partir de la fecha de su retiro del cargo. (Ley 43, 1990, artículo 48)

El código de comercio, también alude a que “no podrán ser Revisores Fiscales quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo” (Código de comercio, 1971, artículo 205 numeral 3).

A pesar de que en Colombia existen reglas claras que prohíben al Revisor Fiscal la prestación de servicios diferentes al de fiscalización, es importante mencionar que no existen medidas que garanticen que ésta normatividad se aplique; en el caso de Revisores Fiscales que actúan como personas naturales, esta norma puede violarse fácilmente, debido a que sus funciones son más difíciles de controlar y existe mayor presión y control de la administración sobre éste.

En las pequeñas y medianas empresas, es donde posiblemente se da la figura del Revisor Fiscal persona natural, en estos casos, donde las utilidades son reducidas y el personal es poco calificado, el Revisor Fiscal es un blanco propicio para que la administración le solicite asesoría sobre diversos temas contables y administrativos, debido a que el profesional está revestido de facultades y conocimientos sobre el ente que fiscaliza, lo cual se traduce en un riesgo probable de auto-revisión que influye negativamente en la independencia mental, ya que no se puede vigilar y evaluar racionalmente las funciones que uno mismo realiza. Bajo este mismo escenario, el peligro también radica en que en muchos casos los administradores o funcionarios de las empresas buscan sugerencias dolosas para esconder o disimular pérdidas, evadir la carga tributaria, entre otras, para su propio beneficio y sin importar los demás individuos involucrados, dichas presiones administrativas contrarían la ética de la disciplina y por consiguiente deterioran la independencia mental, lo cual nace en primera instancia por el hecho de apartarse de las funciones propias para encaminar otras que en vez de dar valor a la empresa, la destruyen.

En el contexto de las Firmas de auditoría, la prestación de otros servicios se puede ejercer siempre y cuando se designe personal diferente para realizar cada función. En la práctica, las *Big Four* cuentan con diferentes unidades de servicio, sean de asesoramiento, impuestos, responsabilidad social y corporativa, entre otras, que son ofrecidas a los clientes a través de una razón social diferente, sin embargo esta cuestión ha sido centro de debate y ha suscitado muchas críticas a su alrededor.

Una de las discusiones que alertan una pérdida de independencia mental por la posibilidad de que las Firmas de auditoría puedan prestar servicios de consultoría es el caso en que se “combinan la prestación de servicios fiscales, laborales, legales, de consultoría u otros con la práctica de la auditoría de cuentas, que en muchas ocasiones constituye solamente una extensión complementaria a las actividades profesionales principales”. (Sanchez, 2007, p. 122) En éstos casos se corre el riesgo de auto revisión y se disminuye el alcance y calidad del trabajo realizado.

Otro de los motivos por los cuales la prestación de otros servicios diferentes al de auditoría por parte de una Firma, puede afectar seriamente la independencia mental del profesional, es cuando la prestación de estos servicios originan ingresos excesivos e incluso mayores a los propios de auditoría, ya que en estos casos la dependencia económica y el interés de conservar estas ventajas, pueden ocasionar un conflicto de intereses.

Lo anterior es refutado por la investigación realizada por estudios gerenciales, donde afirman y sostienen la posición de diferentes autores como Firth (1997), Caplan (2000), Kirschenheiter (2000), Center for Accounting Ethics Workshop (2000), Bastante (2001), Myring (2003), Bloom (2003), Ruddock (2006), Mayhew (2003); Nice (2004), Trompeter (2004); los cuales sustentan que

en aquellos casos que los auditores realizan una gran cantidad de servicios adicionales puede resultar conflictiva porque:

Puede tratarse de tareas que el auditor tenga que controlar posteriormente en el trabajo de auditoría y, por tanto, pueden aparecer situaciones conflictivas por auto-revisión y por otro lado, el auditor puede verse sometido a presiones o amenazas de pérdida de los ingresos de su facturación proveniente de estos servicios, por parte del cliente que haya recibido una opinión calificada en el informe de auditoría. (Gaviria, 2008, p. 85)

El hecho de asesorar o dar consejo al ente económico no significa precisamente que la independencia mental esté comprometida, aunque el Revisor debe procurar no involucrarse a tal punto que sus recomendaciones reemplacen las funciones administrativas debido a que se corre el riesgo de auto revisión, es decir, el Revisor estaría fiscalizando su propia labor. El código de ética de contadores públicos de la IFAC menciona el riesgo de auto revisión, al igual que el *Libro verde sobre el auditor legal* de la Unión Europea cuando citan que:

La importancia de la amenaza de auto revisión se considera siempre demasiado elevada para permitir una participación en el proceso de preparación a menos que la ayuda prestada se limite a aspectos técnicos o mecánicos, o que el asesoramiento sea sólo a título informativo. (Comisión de las Comunidades Europeas, 2002, parra 54)

El caso de Enron, empresa de energía con sede en Houston, Texas fue motivo de numerosos escándalos financieros por el hecho de maquillar la contabilidad e hizo cuestionar la independencia mental del grupo de auditores de la compañía. Aunque la responsabilidad de este gran desfalco fue directamente de los altos directivos de la misma corporación, el hecho de que la Firma Arthur Andersen prestara servicios de auditoría y además de asesoría y por este último concepto los honorarios fueron inclusive mayores: “Enron pagó a Andersen US\$27 millones adicionales por otros servicios, incluido trabajo tributario y de consultoría” (Weil, 2001, parra 13) lo que suscitó numerosas críticas sobre la pérdida de independencia mental que motivó la ocultación de información comprometedor a los usuarios de la información, pues los informes no señalaban ninguna salvedad. Además hay posturas que sostienen que “cuando una Firma concentra muchos intereses económicos en un cliente, la posición de la misma ante conflictos de interés es vulnerable y, por tanto, la probabilidad de colusión aumentaría” (García, 2003, p. 36-37).

Éste es un claro ejemplo del peligro que enfrenta la profesión al involucrarse en asuntos ajenos a la propia labor de control y fiscalización, Rafael Franco también hace alusión en su publicación *Réquiem por la confianza* sobre el tema de la independencia al citar que:

Si la misma Firma o asociación profesional designada como auditor presta servicios de contaduría profesional está inmersa en factores restrictivos de independencia por cuanto tienen con la empresa o entidad vigilada intereses económicos, está inmersa en un conflicto de intereses. (Franco, 2002, p. 8)

A raíz de los escándalos de corrupción y sus enormes consecuencias negativas a la economía en general, se han tomado medidas que han sido acogidas por numerosos países del mundo, estas medidas se traducen a un mejoramiento de la independencia mental de los auditores y a una reducción de los factores que incitan la pérdida de la misma.

La ley Sarbannes-Oxley en su sección 201 sobre los servicios por fuera del alcance del ejercicio profesional de los auditores establece un detallado listado sobre los casos donde es incompatible la prestación de servicios de auditoría simultáneamente a:

- La teneduría u otros servicios relacionados con los registros contables o estados financieros del cliente auditado;
 - El diseño y la implementación de sistemas de información financiera;
 - Los servicios de evaluación o valoración, las opiniones legales, y otras opiniones;
 - Servicios actuariales;
 - Servicios de outsourcing de auditoría interna;
 - Funciones administrativas o de recursos humanos;
 - Corredor o distribuidor, consejero de inversión, o servicios de banca de inversión;
 - Servicios legales y de peritaje no relacionados con la auditoría;
 - Y cualquier otro servicio que la Junta determine que no es permisible.
- (Ley Sarbannes-Oxley, 2002)

Además establece que:

La obligación de que cualquier Firma de auditoría que preste a un cliente auditado otro servicio, incluyendo los de asesoramiento fiscal y excluyendo obviamente los prohibidos, deba solicitar la aprobación previa del Comité, con lo que este adquiere un papel protagonista dentro de los esquemas del buen gobierno corporativo. (Deloitte, 2004, p. 52)

8. De las presiones administrativas

Según la Orientación profesional de la Revisoría Fiscal, dictada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los Revisores Fiscales en el ejercicio de su profesión están regidos por los principios de independencia y objetividad, por lo tanto estos profesionales deben conservar cierta distancia con la administración de la organización, no deben recibir ningún tipo de orden, sugerencia, ni instrucción por parte de la junta directiva, ni de la gerencia, contrario a esto, deben indicar los errores que se están cometiendo, mostrar los riesgos a los que están expuestos por no llevar un adecuado sistema de control interno y alertar e informar al máximo órgano social sobre las inconsistencias e irregularidades que ocurren al interior de la empresa. No está de más aclarar que debe servir de apoyo para el Gobierno en cuestión de vigilancia, por lo tanto, debe informar a éste sobre los acontecimientos y situaciones que no funcionen correctamente, así cumple con su responsabilidad frente a la sociedad (Franco, 2008).

La administración puede muchas veces tratar de influenciar sobre la opinión emitida o el dictamen presentado por el profesional contable, ejerciendo muchas presiones, una de ellas puede ser incitar al Revisor Fiscal a cambiar de opinión, ofreciéndole incentivos económicos a cambio de emitir una opinión favorable.

De acuerdo con los resultados obtenidos en las encuestas, la principal manera de la que se puede valer la administración para ejercer presión es a través de los honorarios o incentivos económicos, ya que al no existir subordinación por parte del Revisor Fiscal hacia la administración, ésta no

puede valerse de amenazas sobre despido o desmejorar las condiciones laborales, es así como a través de chantajes económicos o tal vez emocionales puede atacar la independencia.

Es muy difícil para el Revisor Fiscal identificar acciones fraudulentas dentro de la organización, principalmente porque la mayoría de las veces son producto de colusiones o incluso hay participación de la misma administración que engaña al Revisor con documentos falsos que las pruebas de auditoría financiera no detectan.

La administración se puede valer de muchos métodos para engañar y desviar del proceso al Revisor Fiscal, incluso existen muchas estrategias utilizadas por los gerentes para alienar y restar independencia mental y objetividad a la opinión emitida, es acá donde el Revisor debe privilegiar el interés público sobre el interés particular y debe recordar su compromiso con la sociedad.

Cabe aclarar que el Revisor Fiscal no es responsable de los actos de la administración, ni tampoco de los errores o fallas que se presenten dentro de la organización en el ejercicio de su función, pero no se puede desligar responsabilidad, si éste advierte que el curso de las operaciones no marchan debidamente, y no lo comunica con los entes gubernamentales ni al máximo órgano de la sociedad, entonces estaría incurriendo en una gran falta a su responsabilidad (Ley 43, 1990, art. 41).

Cuando se habla de persona jurídica, una Firma de auditoría, la presión que puede llegar a ejercer la administración no es muy diferente de la que hace con la persona jurídica, aunque las Firmas pueden verse bajo la óptica de mayor independencia, a la hora de sobornar o entregar honorarios mucho más altos por ejemplo, las personas designadas por la Firma para prestar el servicio fácilmente se pueden ver involucradas en un problema de parcialidad en las pruebas que realiza y en los informes que emite.

También es válido resaltar que de igual forma que la administración puede encubrir acciones fraudulentas, cuando el Revisor Fiscal actúa bajo la personería natural, igualmente se puede hacer para la personería jurídica.

Además la figura del Revisor Fiscal está sujeta a cuatro grandes responsabilidades: la primera es la responsabilidad civil, es decir, frente a la sociedad en el cumplimiento de sus funciones. La segunda es la responsabilidad disciplinaria, cuando tenga fallas frente a la ética profesional, es la Junta Central de Contadores la encargada de imponerle sanciones y de estar en permanente vigilancia. La tercera constituye la responsabilidad administrativa, cuando el profesional no realice su trabajo de forma íntegra y responsable y tenga marcada negligencia en su desempeño, debe ser sancionado administrativamente, dicha sanción la emite la superintendencia de sociedades. La última responsabilidad es la penal, se podría decir que frente a su no cumplimiento se presenta una sanción mucho más grave que las anteriores, puesto que se habla de años en prisión frente a la no preparación, difusión y genuino dictamen de los estados financieros (Cuéllar, 2003a).

El profesional contable debe conocer a cabalidad el código de ética profesional y todas las disposiciones legales que hablan sobre conservar su independencia, a la vez que debe estar consciente de las consecuencias derivadas de un mal ejercicio de su cargo. Debe tener claro que su responsabilidad es más social, y que primero está su integridad profesional antes que los intereses particulares de una administración.

9. De las incompatibilidades e inhabilidades del Revisor Fiscal

Las inhabilidades e incompatibilidades del Revisor Fiscal tienen diferentes acepciones. La primera tiene que ver con una condición legal del profesional que le impide ser nombrado y ejercer el cargo, cuando dicha inhabilidad no es acatada repercute en una sanción disciplinaria por parte de la Junta Central de Contadores.

La segunda hace referencia al hecho o circunstancia imprevista que nace en el desarrollo de una actividad e impide seguir ejerciendo el cargo, y cuando se presente inmediatamente el Revisor queda imposibilitado para realizar su función, al no acatar esta prohibición estaría violando disposiciones legales y pronunciamientos de organismos que rigen la profesión.

En cualquier momento una inhabilidad puede convertirse en una incompatibilidad, siempre y cuando ésta ocurra en el desarrollo de la actividad y no haya sido prevista en el momento de posesión del cargo (Hernández, 1999).

Dentro de las inhabilidades presentadas para asumir el cargo de Revisor Fiscal en una compañía, el código de comercio y la Ley 43 de 1990 se refieren a las siguientes:

a) *Quienes sean asociados de la misma compañía o de alguna de sus subordinadas, ni en éstas, quienes sean asociados o empleados de la sociedad matriz.*

b) *Quienes estén ligados por matrimonio o parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil o segundo de afinidad, o sean consocios de los administradores y funcionarios directivos, el cajero, auditor o contador de la misma sociedad.*

c) *Quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo. Quien haya sido elegido como Revisor Fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.*

d) *Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas, o árbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.*

e) *Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusará aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de sus subsidiarias y/o filiales por lo menos durante seis (6) meses después de haber cesado en sus funciones.*

f) *Para los fines de lo dispuesto en el numeral 6º del artículo 472 del Estatuto Mercantil, quienes no tengan residencia permanente en Colombia.*

Es necesario aclarar que el sujeto de las inhabilidades señaladas es la persona natural, cuando se trata de aplicar a las personas jurídicas, no es tan razonable, puesto que fueron concebidas pensando en la persona natural. La explicación se encuentra principalmente en que a las personas naturales les resulta muy difícil separar los puntos de vista y los métodos de trabajo que son propios de cada uno de los tipos de servicios que se ofrecen a un cliente. Extender los mismos criterios a una persona jurídica es mucho más complejo. Cuando una persona jurídica se compromete a prestar servicios de Revisoría Fiscal se ve obligada a designar un contador, proporcionándole las facultades administrativas con las cuales la persona jurídica cuenta, pero se debe tener muy presente que al fin y al cabo es la persona natural quien desempeña la labor, no la jurídica (Hernández, 1999).

Si el Revisor Fiscal debe constituir un ente autónomo dentro de la empresa que conserve siempre su independencia, no debe estar afectado por ninguna de las anteriores inhabilidades puesto que repercute directamente en la calidad de su trabajo y en la imparcialidad de sus juicios, por ejemplo: si el Revisor Fiscal persona natural o jurídica son asociados de la empresa a la que prestan el servicio o de una empresa subordinada o afín, es evidente que evitará a toda costa emitir dictamen con salvedad o adverso en caso de encontrar suficiente evidencia no la tendrá en cuenta porque sus intereses se ven amenazados con una opinión de este tipo.

Otro ejemplo que sirve para ilustrar lo inconveniente de la ejecución del trabajo de un Revisor que posea una inhabilidad, es el hecho de que exista parentesco entre el Revisor Fiscal que presta el servicio o que la Firma tenga en la compañía algún interés sentimental involucrado, en estos casos no se puede confiar en una opinión objetiva, porque puede llegar a primar más el lazo sentimental o familiar que la independencia mental en el momento de realizar el dictamen.

Teniendo en cuenta las opiniones de las personas que fueron encuestadas, la incompatibilidad más señalada que afecta la independencia mental del Revisor Fiscal, es la de parentesco o algún lazo afectivo con una o varias personas dentro de la empresa que va a ser evaluada.

Otra razón según los encuestados para menguar la independencia reside en la participación accionaria o cuotas de capital por parte del Revisor Fiscal o la Firma de auditoría, que es incompatible para realizar un trabajo transparente e imparcial.

El máximo órgano social, debe trabajar fuertemente en evitar que las inhabilidades o incompatibilidades se materialicen, antes de designar al Revisor Fiscal debe cerciorarse que él mismo no tenga intereses particulares involucrados al momento de ejercer su cargo, porque dichos intereses chocarán con el buen desempeño y el trabajo transparente e independiente, siendo de un aporte nulo para el mejoramiento continuo que debe presentar cualquier organización.

El Revisor Fiscal debe ser consciente de su responsabilidad disciplinaria y las consecuencias que debe asumir si ejerce el cargo bajo alguna inhabilidad, debe conocer perfectamente las disposiciones legales y las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores a aquellos que incumplan con lo que está establecido en la ley.

10. Importancia de la independencia mental de los Revisores Fiscales

A la hora de defender la independencia mental de los Revisores Fiscales se piensa en todo lo que implica esta profesión y sus responsabilidades, no es por simple capricho, es porque realmente es importante y trascendental velar porque se pueda desarrollar libre y confiadamente.

En primera instancia se hace necesario hablar de dos postulados fundamentales en la Revisoría Fiscal, ellos son: la fe pública y la confianza pública.

La fe pública es dada por el Revisor Fiscal, y es una facultad que le otorga el Estado. Consiste en una forma representativa de la verdad, la cual se logra y se plasma en la documentación que se exhibe, que equivalen a los papeles de trabajo del Revisor y que además tienen importancia jurídica al tener la virtud de garantizar la veracidad de los detalles relatados (Piedrahita, 2000).

Es pues la fe pública la consolidación del sentimiento del Revisor Fiscal, para manifestarse, basado en hechos concretos (revisión periódica por medio de técnicas y procedimientos adecuados a las circunstancias) sobre la veracidad de acciones efectuadas en un periodo determinado que trasciendan a terceras personas como interesados y bajo cuya representación se actúa para garantizar el buen ejercicio de las funciones de los autores y administradores. (Piedrahita, 2000, p. 98)

Cuando el Revisor Fiscal da fe pública de los actos de los administradores y demás agentes, y de los estados financieros de un ente económico lo debe hacer con objetividad e independencia total. Pero por qué se afirma esto? Es simple, pero delicado y trascendental.

La ley le confirió al Revisor Fiscal la facultad para dar fe pública, y por tanto esto tiene un gran alcance legal. Las responsabilidades de ésta figura pública son muy grandes y comprometen a toda la sociedad en general, porque el Revisor Fiscal mediante su firma da fe pública sobre los actos que son de interés para inversionistas, Gobierno, acreedores y empleados, y que inciden a nivel general en toda la comunidad.

Para ser más explícitos con respecto a lo anterior, vale la pena citar lo siguiente:

La Revisoría Fiscal constituye un sistema de control sobre la producción, distribución, consumo de bienes y servicios (...). Aspectos macroeconómicos como renta nacional, política social, gasto público, redistribución del ingreso, se fundamentan en la acción de los Revisores Fiscales, pues ellos proporcionan la información y confianza que soporta o debe soportar la planeación, presupuestación y toma de decisiones.

El desarrollo microeconómico tiene por fundamento el control organizacional y existe una relación de lo micro y lo macro en el equilibrio social. (Franco, 2000, p. 193 y 194)

Dicho esto, queda muy clara la magnitud de la responsabilidad de la cual se haya investido el Revisor Fiscal al dar fe pública. Y al mismo tiempo se hace evidente que si las acciones del Revisor Fiscal están coordinadas con sus principios, en especial el de la independencia mental, se garantizará por lo menos de este lado la contribución al desarrollo social y económico del país.

[Del concepto de fe pública inevitablemente se desglosa el de confianza pública. Ésta se entiende como] la esperanza firme que se tiene en una persona, que expresa el ánimo, vigor y aliento en el obrar, es decir, que a un individuo se le puede encargar una misión con la seguridad de que la va a cumplir (Piedrahita, 2000, Septiembre, p. 99), [lo que indica que necesariamente el Revisor Fiscal es el único capaz y responsable de hacerse acreedor de la confianza de las personas que están pendientes de

su labor profesional, por medio de sus actos, lo cual será así siempre que éste ejerza su cargo en concordancia con lo que ordene la ley].

Cuando el Revisor Fiscal tiene a su favor la confianza pública, esto significa que las personas confían en la objetividad de la información que emite con respecto a la legalidad o no de los actos administrativos, a la eficiencia o ineficiencia de los procesos de trabajo, y a la efectividad o carencia de ésta de los sistemas de control organizacional.

Con base en la confianza aportada por la Revisoría Fiscal e institucionalizada por la fe pública, se generan procesos dinámicos y flexibles en el mercado de valores, en la toma de decisiones internas y externas, en la determinación de bases gravables simplificando las relaciones con el fisco al tiempo que éste cuenta con fundamentos que lo liberan de extenuantes funciones de fiscalización, los acreedores pueden confiar en sus deudores o ser oportunamente alertados de la emergencia de riesgos, los socios e inversionistas tienen garantía del buen manejo de sus recursos, los clientes tienen seguridad en la calidad de los productos y la continuidad de su provisión, los trabajadores confían el cumplimiento de las obligaciones patronales y el ejercicio de sus derechos, la comunidad entera alcanza confianza y seguridad sobre las acciones empresariales. (Franco, 2000, p. 194 y 195)

Sólo cuando hay abundante confianza en un entorno, es posible que se dé el crecimiento empresarial y el desarrollo económico y social. Y como ya se dijo la confianza pública se la gana el mismo Revisor Fiscal, gracias a sus principios y sólida formación, y a sus cualidades intelectuales y personales de un ciudadano que fue capacitado especialmente para un cargo que puede marcar la diferencia entre retraso y progreso socio-económico de un país (Franco, 2000).

La Revisoría Fiscal ha sido una institución en crisis, y esa crisis se sintetiza en varias razones o causas, entre ellas se encuentran la ausencia de independencia mental, y la falta de credibilidad (Franco, 2000). Si se mejora la independencia mental, el Revisor Fiscal dará fe pública de acuerdo a como lo ordena la ley, y por ende se hará acreedor de la confianza pública, lo que de paso y muy satisfactoriamente beneficiará a todo el país.

11. La Independencia del Auditor en el ámbito internacional

Es importante dar un vistazo a la normatividad internacional y conocer un poco en el caso del auditor, qué papel juega la independencia mental.

El Independence Standards Board, ISB (2000) define la independencia del auditor como “la libertad de presiones y otros factores que comprometen, o pueden razonablemente comprometer, la habilidad del auditor para tomar decisiones no sesgadas”. (Monterrey & Sánchez, 2007, p. 124)

Por otra parte, la independencia mental supone, una actitud por parte del auditor que le permite actuar con libertad en su juicio profesional, éste no debe permitir ninguna predisposición que atente contra su imparcialidad (Viloria, 2009).

En el ámbito de las NIAs, Blanco señala que la independencia en la apariencia consiste en:

El evitar hechos y circunstancias que sean tan significativos de manera que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información relevante, incluyendo las salvaguardas aplicadas, concluiría razonablemente que se ha comprometido la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una Firma, o de un miembro del equipo de aseguramiento. (Blanco, 2006, p. 1235)

Es interesante el planteamiento de Blanco en el marco de las NIAs, debido a que no sólo trata el término de independencia de la mente que consiste en emitir juicios desvirtuados de parcialidad, sino que también hace referencia a una independencia percibida por los usuarios de la información financiera, es decir, el auditor debe trabajar para que esos usuarios perciban su labor como transparente e interpreten que los estados financieros son razonables, en otras palabras el auditor debe generar confianza pública.

Incluso el planteamiento anterior es bastante afín al de Pereda & Alvarado (2001) que conciben la independencia como una combinación entre la cualidad individual del contador de actuar sin prejuicios o sesgos y la percepción de la sociedad de que se actúa bajo ese contexto.

El código de ética de la IFAC, hace alusión a ciertos factores que amenazan la independencia mental del auditor, entre los que se pueden mencionar:

La relación cercana o afectiva del auditor con algunos miembros de la empresa, participación en la junta directiva de la empresa auditada, que el Revisor Fiscal recientemente haya prestado servicios de valoración, auditoría interna, diseño de sistemas de información; la falta de rotación del personal de la Firma de auditoría en una misma empresa, los honorarios exagerados u obsequios de valor significativo por parte de la empresa auditada hacia algún miembro de la Firma (IFAC, 2009).

Claramente se destaca la similitud entre los factores mencionados por la IFAC y las inhabilidades presentadas en la normatividad colombiana, coincidiendo a la par con las respuestas dadas por los encuestados cuando se les preguntó sobre los factores que disminuyen la independencia mental, todos mencionaron al menos alguno de los factores establecidos por la IFAC.

Siguiendo con los factores que afectan la independencia del auditor externo en el marco internacional de las normas de auditoría, se ha venido actuando en otros países con respecto a dos de ellos, se trata de la prestación de servicios adicionales a la misma empresa y de la reelección de las Firmas de auditoría. Básicamente se habla de prohibir que se presten servicios adicionales y de crear un sistema de rotación obligatoria.

En el año 2003, la Ley Sarbannes-Oxley estableció en su sección 201 un cuadro exhaustivo sobre las prohibiciones concernientes a la prestación de servicios adicionales, lo cual hizo parte de una extensión de la ley 33-7919 de la SEC para entrar en vigor a partir de octubre del año mencionado.

En relación a la regulación de los servicios adicionales, cabe decir que la Ley Sarbannes-Oxley ha atribuido a los Comités de Auditoría de la entidad una de las principales funciones como garante de la independencia al establecer la obligación de que cualquier Firma de auditoría que preste a un cliente auditado otro servicio, incluyendo los de asesoramiento fiscal y excluyendo obviamente los prohibidos, deba solicitar la aprobación previa del Comité, con lo que este adquiere un papel protagonista dentro de los esquemas del buen gobierno corporativo. (García, 2003, p. 17)

A principios del año 2012 se habló de una reforma a la auditoría de acuerdo con la Comisión Europea que planteaba prevenir conflictos de interés en la prestación de servicios adicionales por parte de las Firmas de auditoría. Además de eso se busca la rotación obligatoria de las Firmas de auditoría con un plazo máximo de seis años con un mismo cliente, en donde Bruselas fue clave impulsador de esta restricción (Sánchez, 2012). Esto demuestra que finalmente no sólo a nivel nacional sino también a nivel internacional se presentan situaciones que pueden afectar la independencia del Revisor Fiscal o Auditor externo, y lo importante es que se busquen soluciones a este problema, como se hace actualmente.

12. Consecuencias de la falta de independencia mental

No es extraño oír sobre los escándalos financieros en los que se encuentra involucrada la profesión contable, son los casos de “Enron, Tyco International Ltd, World.Com Inc, IBM, Global Croissing, en Estados Unidos y Banesto, Gescartera, Agencia de Valores AVA en España, más cerca, Petróleos de Venezuela (PdVSA), entre otros” (Franco, 2002, p. 1). Que han causado un daño irreversible a la economía y a la confianza pública que se deposita en los contables, pero no es necesario trasladarse a otros países y continentes, en Colombia recientemente son motivo de disputa los escándalos de corrupción del grupo Nule y las EPS involucradas en el desfalco de la salud, ¿serán éstas consecuencias de la pérdida de independencia mental de los contables, auditores y en especial de los Revisores Fiscales?

La respuesta a la pregunta anterior es sin duda afirmativa; el caso en particular de Enron, la empresa de energía texana, es muestra de las consecuencias de la pérdida de independencia mental que han hecho que se cuestione la efectividad de la labor fiscalizadora. En la *XXVI conferencia interamericana de contabilidad* el caso Enron es considerado un caso emblemático donde se evidencia la pérdida de confianza en la profesión, donde se afirmó lo siguiente:

El colapso de la gigantesca empresa de energía texana Enron que en cuestión de semanas perdió la totalidad de los fondos destinados a pensiones de vejez y causó la desaparición de la Firma internacional de auditoría Arthur Andersen Worldwide, generó dudas en la contratación de empresas de auditoría para consultoría. En el caso Enron, los auditores eran a la vez los consultores de la compañía por lo que el riesgo de descubrir las deficiencias en las prácticas contables se reducía dado que ellos mismos emitían el dictamen financiero. Esta decisión pone al Contador Público ante un dilema ético, por una parte Enron era uno de los principales clientes de la Firma, proporcionándole un importante porcentaje de sus ingresos; y por la otra, la Firma como consultora era parte del buró que tomaba las decisiones trascendentes y estaba íntimamente ligado a la dirección, derrumbándose así la Firma auditora conjuntamente con ellos. Su complicidad en el “fraude contable” maquinado llevó a la disolución a una Firma considerada una de las más importantes del mundo, con una trayectoria de más de 90 años de servicios en la esfera de los negocios y con presencia prácticamente en los principales países del globo. (José Zaá & Montero, 2005, p.16)

En Colombia también se puede ser testigos de las consecuencias negativas que enfrenta la profesión por hechos que tienden a generalizarse y perjudicar la imagen general de la disciplina contable, el caso del grupo Nule, no solo afectó la economía del país, sino que cuestionó la credibilidad y la

función de vigilancia y control de los Revisores Fiscales. El periódico El tiempo da a conocer el caso en uno de sus artículos, así:

Los Nule armaron un andamiaje delictivo para obtener contratos estatales, echando mano de sobornos, alteración de sus estados financieros y papeles falsos. Ya está probado que los empresarios sucreños convirtieron los anticipos estatales en su 'caja menor' y en fuente de préstamos entre sus empresas (...) les va a ser imputado como determinadores, al haber inducido (con dádivas y regalos, incluidos carros de alta gama) a empleados públicos a delinquir en su beneficio. (Eltiempo.com, 2011, parra 13 y 14)

El desfalco de la DIAN es otro caso emblemático donde las consecuencias de la pérdida de independencia mental han afectado seriamente la economía del país; el director de la Dian, Juan Ricardo Ortega en el universal.com declaró el fraude a la entidad mediante “el robo de las supuestas devoluciones del IVA por parte de comercializadoras internacionales de papel creadas por una red criminal que podría llegar máximo a 1.5 billones de pesos en un lapso de al menos siete años” (Eluniversal.com, 2011, parra 1), también el director manifestó la culpabilidad que tienen muchos profesionales en este asunto de corrupción, al expresar: “Eran cadenas de contadores y abogados que creaban comercializadoras internacionales (...) que tomaban los datos de empresas legales y de bien a las cuales les robaron los datos, en especial las que estaban inactivas” (Ortega citado en Eluniversal.com, 2011, parra 3).

No solo los Revisores Fiscales son responsables de los escándalos de corrupción, pero inevitablemente al ser la Revisoría Fiscal la facultada para garantizar la transparencia de la información contable y para evaluar la función de los administradores, es sin duda la que más participación tiene en este asunto.

Lo anterior y muchos casos más son muestra del peligro que se corre al perderse la independencia mental del Revisor Fiscal, ya que son varios los usuarios que dependen de los juicios y opiniones de éstos profesionales, sobre la información financiera para orientar la inversión y el ahorro. No solo los afectados por la carencia de independencia mental del profesional contable son los inversionistas, sino que los actos fraudulentos de las empresas que no son denunciados, afectan seriamente la economía y bienestar de la sociedad.

Para que la tarea de la Revisoría Fiscal sea efectiva se requiere de profesionales éticos, con conciencia social, perceptivos de la importancia y repercusión de su labor en la comunidad, además se necesitan bases reglamentarias sólidas para regular la profesión y así evitar o castigar los hechos que están por fuera de los lineamientos establecidos. Sin embargo la sola disposición de normas no es efectiva, si no se dan esfuerzos por hacerla cumplir. Franco atribuye una parte en este asunto al advertir:

Desregulación y corrupción han caminado de la mano, se consolidan como inseparables socios, influyentes en decisiones estatales sobre política comercial, normativa contable, transparencia de la información y sistemas de control y supervisión, a los cuales terminan influyendo de manera determinante. (Franco, 2002, p. 3)

Esto es solo una muestra de los desenlaces que traen consigo los vacíos normativos y la falta de ética de los profesionales.

Desvirtuar la realidad económica de las organizaciones es una secuela de la extinción de la independencia mental del contable e impactará seriamente la confianza pública otorgada a la profesión y terminará actuando en el escepticismo de los inversionistas a la hora de tomar decisiones. Más allá de las consecuencias económicas a falta de independencia, el contable suscita ante el mundo dudas sobre la efectividad de su labor.

13. Propuestas de solución al problema

Ante la recolección de información que se llevó a cabo en la investigación sobre la independencia mental del Revisor Fiscal se lograron obtener valiosas respuestas que junto con las fuentes consultadas dieron lugar a proponer alternativas para el mejoramiento de este principio de la profesión contable, y a su vez, de la misma Revisoría Fiscal.

En primer lugar es necesario que la normatividad de la Revisoría Fiscal dé un giro. Es decir, que las diversas normas que regulan esta profesión sean agrupadas para dar al Revisor Fiscal una guía normativa completa que le ayude a conocer a fondo tanto sus características, como sus funciones, sus responsabilidades pero también sus derechos, ya que hay muchas falencias en la normatividad vigente que se consideran causas del deterioro de la independencia mental del Revisor Fiscal, por lo que son a menudo muy criticadas.

Entre las falencias de las normas vigentes que siendo reformadas ayudarían a mejorar la independencia mental del Revisor Fiscal (como persona natural o jurídica), están las siguientes:

a. Elección

No debe ser el máximo órgano social de la empresa el encargado de tan importante elección, esta responsabilidad debe estar a cargo de un órgano totalmente externo e independiente a la organización. Esto, porque como sabemos según la norma colombiana es la mayoría absoluta la encargada de elegir al Revisor Fiscal, ¿y si la empresa no está operando de forma correcta y transparente? ¿Y si necesitan elegir a determinado Revisor porque es de confianza y están seguros de que no va a estropear los objetivos verdaderos que tiene los dueños de la empresa, que no son para nada legales? Y si se trata de un objeto social que está cubriendo el real, que no está dentro de los términos de la ley? Son aspectos que tienen que ser pensados, contemplados y analizados para definir quién debe elegir al Revisor Fiscal.

Por eso, se propone que se designe a un órgano como la Junta Central de Contadores o alguna entidad gubernamental que garantice total imparcialidad con la empresa y que se preocupe por el bienestar de la sociedad, con el fin de que a la hora de elegir al profesional contable que fiscalice lo haga con la firme convicción de que será alguien capacitado a nivel educativo y con experiencia suficiente para realizar sus funciones con total independencia mental y objetividad, además de los otros principios que deben acompañar siempre su labor.

b. Vinculación

Es simple. Se trata de regular como única forma de vinculación válida para el Revisor Fiscal el Contrato de Prestación de Servicios Profesionales, ya que éste le garantiza su independencia total del ente vigilado y del órgano que lo contrata, y en esa medida el Revisor Fiscal se sentirá protegido por la ley para cumplir sus funciones con la independencia mental intacta para emitir sus juicios sobre la empresa a la cual presta sus servicios. Y claro está, se debe suprimir de la ley el contrato laboral como opción de vinculación para el Revisor Fiscal.

El vínculo contractual se realizará entre Revisor Fiscal y el órgano encargado de su elección.

c. Periodo y remoción

Se propone un periodo de 5 años para que el Revisor Fiscal permanezca en la misma empresa. De este modo se logra dar al Revisor Fiscal certeza sobre el tiempo que permanecerá en la organización y que tendrá para realizar sus funciones, así mismo, es un tiempo adecuado para que éste profesional conozca a profundidad la empresa y gracias a esto logre mejorar la calidad de su trabajo de auditoría.

Es válido resaltar que al darle esta estabilidad al Revisor Fiscal por cierto periodo en una empresa, pone fin a que este profesional llegue hasta el punto de desvirtuar su independencia mental con tal de asegurar su reelección por un periodo más. Además, es importante que el periodo de reelección del Revisor Fiscal no supere el propuesto, ya que así se evita que las relaciones entre administradores y Revisores se estrechen y se incurra en problemas de independencia mental que serán difíciles de solucionar con una constante reelección.

d. Honorarios y estandarización de tarifas

Con respecto a los honorarios del Revisor Fiscal se propone que sean pagados por el ente que lo elige, bien sea la Junta Central de Contadores o un órgano gubernamental.

Los honorarios serán pagados por el órgano que contrató al Revisor Fiscal para que prestase sus servicios en determinada empresa. Se propone que para que no se caiga en un nuevo problema de honorarios y tarifas desiguales, se estandaricen las mismas de manera que haya uniformidad en el cobro de los servicios de fiscalización, y por supuesto que sean tarifas justas que estén conforme a las capacidades técnicas y/o científicas del Revisor Fiscal tal como lo establece el artículo 46 de la ley 43 de 1990. De esta manera, las empresas a las que se presten los servicios de fiscalización deberán pagar por dichos servicios pero no directamente al Revisor Fiscal sino al órgano que ha contratado a dicho profesional, para esto deberá haber una reglamentación que así estipule el pago de los honorarios entre órgano gubernamental, empresa fiscalizada y Revisor Fiscal.

Con lo anterior se logra que el Revisor Fiscal no tenga que poner en detrimento su independencia mental por conservar los ingresos que le significa determinado cliente, ya que sus ingresos serán seguros por el periodo que lo elijan y serán estándares con el resto de Revisores Fiscales. Además, se logra que no sea la misma empresa quien remunere al Revisor Fiscal, manipulando muchas veces los juicios del profesional contable según intereses particulares dentro de la organización.

e. Prestación de otros servicios

Cuando la empresa demande otros servicios diferentes a los acordados entre ella y el órgano gubernamental que designa al Revisor Fiscal, deberá solicitarlo expresamente a dicho órgano, lo cual por razones lógicas también implicará un cobro adicional por los nuevos servicios que requiera. Ya el órgano se encargará de designar a otro asesor para que cumpla con los nuevos servicios y no se estropee la independencia mental del Revisor que fiscaliza en la empresa al caer en amenazas como la auto revisión.

Que quede claro que en la propuesta que se hace el mismo Revisor Fiscal no podrá prestar varios servicios a la misma empresa que pongan en juego su independencia y objetividad de criterio.

f. Capacitación y experiencia

Antes que nada el Revisor Fiscal deberá poseer los conocimientos suficientes en este campo profesional, tanto a nivel educativo como a nivel de experiencia. Por lo anterior se propone que sólo pueda ejercer como Revisor Fiscal el contador público titulado que tenga experiencia como mínimo

de 5 años en labores contables. Esto favorece la independencia mental del Revisor Fiscal en el sentido de que entre más conoce a profundidad su profesión, el Revisor sabrá con mucha claridad cómo proceder ante ciertas situaciones que puedan poner en peligro este principio. Indudablemente la experiencia puede ayudar mucho a que el Revisor Fiscal sepa utilizar los instrumentos legales que tiene para defender su independencia y objetividad en sus juicios.

Conclusiones

Es un hecho que existe una gran variedad de factores que amenazan la independencia mental del Revisor Fiscal, es por ello que no se puede ser indiferente a la problemática, conflictos y presiones que experimentan los profesionales y caer en la creencia ingenua de que, el contador público en el ejercicio profesional, mantiene total independencia.

Con una recopilación de la información obtenida a lo largo de la investigación y en base a los resultados arrojados en las encuestas aplicadas a Revisores Fiscales, contadores públicos que no ejercen la Revisoría Fiscal, empresarios y estudiantes de últimos semestres de contaduría pública, se puede concluir que *la independencia mental es la capacidad que tiene el Revisor Fiscal de emitir juicios, criterios u opiniones sobre la empresa a la cual presta sus servicios, de una manera íntegra y objetiva, libre de conflictos de intereses, manipulaciones, sesgos o influencias por un actor específico, dando de este modo fe pública sobre la realidad financiera de la organización.*

La confianza pública del profesional contable ha estado en tela de juicio y se ha desvirtuado como consecuencia de la pérdida de independencia mental de algunos profesionales y ha provocado escepticismo sobre la verdadera efectividad de la labor fiscalizadora. Por lo cual se puede concluir que para fortalecer la confianza pública, es necesario primero, mejorar la independencia mental del Revisor Fiscal, puesto que ésta es el pilar sobre el cual se constituye la confianza pública, así lo dejan ver las encuestas aplicadas a los diferentes sujetos de ésta investigación, ya que la mayoría apuntó a que existe una relación directa entre ambos conceptos, en donde se infiere que entre más independencia tenga el profesional contable, más confianza depositará la sociedad en él.

De acuerdo con tres de los cuatro sujetos encuestados: Revisores Fiscales, contadores públicos que no ejercen la Revisoría Fiscal y estudiantes de últimos semestres de contaduría pública, la administración con el fin de suplir sus intereses individuales y debido a que necesitan informes positivos y sin salvedades sobre el desempeño de su gestión, puede muchas veces ejercer presiones al Revisor Fiscal, con el fin de influenciar en el dictamen que éste presenta, lo cual es una amenaza a la independencia mental del Revisor Fiscal, quien debe realizar sus funciones con plena objetividad e integridad y a favor de intereses generales y no particulares.

Para un buen ejercicio profesional, los Revisores Fiscales deben contar con independencia mental, porque de este modo se garantiza que los juicios que se emitan sean fidedignos y transparentes al reflejar la realidad financiera de las compañías logrando que los diferentes agentes de la información; desde accionistas o socios, hasta inversionistas, el Estado y la sociedad en general, tomen sus decisiones acertadamente. Esto queda claro al observar los resultados arrojados de las encuestas realizadas en esta investigación, ya que la totalidad de la población manifiesta la necesidad e importancia de que este profesional contable cuente con independencia mental a la hora de realizar sus funciones.

Es el máximo órgano social de la empresa el encargado por ley de la elección del Revisor Fiscal. Según los resultados obtenidos en las encuestas, tanto los contadores públicos como los estudiantes,

piensan que el máximo órgano social debe seguir siendo el encargado de la elección. Sin embargo una buena opción, tal como la plantean los Revisores Fiscales y administradores, para mejorar la independencia mental del profesional, sería que la elección la realizara un organismo externo a la organización, bien sea la Junta Central de Contadores u otro organismo gubernamental, de éste modo los juicios del Revisor Fiscal no estarían coartados en este caso por intereses de reelección, al no ser electo por la entidad fiscalizada sino por un organismo independiente a la misma.

Para garantizar independencia mental en el Revisor Fiscal, la modalidad de contratación no deberá ser en ningún caso por contrato laboral; los Revisores Fiscales en ejercicio, los contadores que no ejercen la Revisoría Fiscal, los estudiantes a quienes se aplicó el instrumento, y los empresarios reconocen de igual modo y en su mayoría que éste tipo de contrato genera dependencia y subordinación del profesional contable hacia la administración, por consiguiente para mejorar la independencia mental del Revisor Fiscal, el contrato por prestación de servicios debe ser el único permitido por la ley porque es la mejor opción para que el Revisor Fiscal se encuentre menos coaccionado para actuar y opinar, puesto que no tiene la figura de subordinación.

La reelección del Revisor Fiscal en la compañía que ejerce su labor, puede resultar positiva, en el sentido que proporciona mejor comprensión y conocimiento de la empresa a través del tiempo, facilita el proceso de auditoría y permite que se detecten más fácilmente los riesgos del negocio. Sin embargo, la reelección del Revisor Fiscal no debe sobrepasar los 5 años dependiendo del tamaño de la empresa, pues pasado este tiempo se presta para la construcción de lazos afectivos y familiaridad con el cliente a fiscalizar, incluso dos grupos de encuestados: contadores que no ejercen la Revisoría Fiscal y empresarios piensan que deben ser sólo dos periodos, lo cual se contrapone con la posición de los otros dos grupos, que presentan un argumento de mucho peso como es el conocimiento profundo de la organización que es difícil de alcanzar con sólo dos periodos, obstaculizando así que el Revisor realice una evaluación bastante profunda. Por ende, la mejor opción que debe adoptar la normatividad es la de garantizar la rotación obligatoria del Revisor Fiscal como mínimo cada 5 años y de este modo fortalecer la independencia mental del mismo, permitiendo además que tanto la empresa como el Revisor Fiscal puedan ampliar sus conocimientos, formar diferentes puntos de vista y evitar poner en riesgo la objetividad y la independencia del profesional contable.

Para preservar la independencia mental, la mayoría de los encuestados afirman que es necesario que se impida que los honorarios del Revisor Fiscal provengan de un solo cliente y menos aun cuando la cuantía de éstos honorarios exceden a cantidades elevadas, ya que estos factores ponen en riesgo la independencia mental del Revisor Fiscal porque aumenta el interés personal, acrecienta las presiones del administrador y crea dependencia económica haciendo dudar al profesional contable en emitir opiniones desfavorables de la compañía por la preocupación de perder sus únicos ingresos, lo que trae consecuencias desastrosas para los inversionistas, acreedores, accionista y en general para los clientes externos que dependen de la fiabilidad de la información contable.

A partir de las respuestas de los Revisores Fiscales y estudiantes se concluye que el hecho de que el Revisor Fiscal reciba los honorarios de la entidad que fiscaliza, puede dar lugar a que se menoscabe la independencia mental debido a que el interés del Revisor Fiscal puede estar en función del cliente; quien le proporciona buenos beneficios monetarios desfavoreciendo a los usuarios de la información financiera, por lo cual sería una buena opción que organismos externos a la organización a la que presta sus servicios, cancelaran sus honorarios. Por otro lado, los contadores públicos y empresarios encuestados no apoyaron esta idea, en contraposición argumentaron que organismos gubernamentales no deberían tener una carga económica más, pues los directamente beneficiados serían los mismos socios de la empresa. Por tal razón, se concluye que el órgano externo no debe cancelar los honorarios directamente, sino que debe actuar como mediador para el

pago, es decir, la empresa fiscalizada no remuneraría directamente al Revisor Fiscal, lo haría a través del órgano gubernamental que contrata al mismo profesional.

La ley debe ser más específica y completa a la hora de reglamentar los honorarios del Revisor Fiscal, una buena propuesta y en la que coincidieron muchos de los encuestados es que la ley establezca un control de tarifas frente a los honorarios que percibe; esto puede ser muy beneficioso para la independencia mental, ya que permitiría que el tema de los honorarios fuera más transparente, evitando que se paguen sumas irrisorias a los Revisores Fiscales con el fin de comprar un dictamen y por consiguiente creando dependencia económica en el profesional, y por otro lado se disminuye la competencia desleal o se evita el "lowballing" (oferta a un precio inferior a mercado para obtener otros servicios).

Una reforma a la normatividad puede evitar circunstancias que ponen en riesgo la independencia mental del Revisor Fiscal, en esto están de acuerdo la mayoría de encuestados, evitando que los profesionales actúen a favor de los intereses particulares de un cliente, lo que trae grandes costos y desventajas a la sociedad y por otro lado perjudica seriamente la profesión fiscalizadora al perderse la confianza en su labor; sin embargo la sola normatividad no garantiza la existencia de independencia mental, si no existe conciencia en el profesional de que la razón de ser de la profesión no la constituye la cuantía de la remuneración sino la vocación de prestar el mejor servicio y contribuir con la sociedad y el interés público.

La prestación de servicios diferentes al de fiscalización por parte del Revisor Fiscal a sus clientes debe estar restringido o incluso prohibido, según la mayoría de los encuestados, ya que es una medida importante para prevenir que las recomendaciones del Revisor Fiscal reemplacen las funciones administrativas o de gestión, corriéndose el riesgo de auto revisión al ser el Revisor Fiscal juez y parte de la información que dictamina. En la práctica los servicios adicionales están restringidos, el problema es que no se respetan las restricciones.

La pérdida de independencia mental, trae consecuencias negativas a los usuarios que dependen de los juicios y opiniones de éstos profesionales para orientar la toma de decisiones; lo que afecta seriamente la economía y bienestar de la sociedad y de paso impacta desfavorablemente en la confianza pública otorgada a la profesión, lo que terminará actuando en el escepticismo de los usuarios y pondrá en duda la efectividad de la labor fiscalizadora.

Otra medida importante para hacer frente a la conservación de la independencia mental, es sin duda que los profesionales contables estén actualizados e informados de la normatividad y los principios que rigen la profesión, acompañado esto necesariamente de una buena experiencia laboral en esta área.

Es relevante señalar que todas las alternativas propuestas carecen de validez si el profesional contable no desarrolla una conciencia ética que le permita hacer frente a las situaciones que pongan en riesgo su independencia mental, y lo más importante es que tenga conciencia de la importancia de su labor y de la responsabilidad social que se le ha encomendado.

BIBLIOGRAFÍA

Arruñada, B. (1997). La calidad de la auditoría: incentivos privados y regularización. Madrid: Marcial Pons.

Blanco Luna, Y. (2006). *Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal*. Bogotá: Ecoe ediciones.

Bustamante, H. (2008). Los imaginarios del Revisor Fiscal: Una Aproximación Teórica. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 52, Enero – Junio, 155-198.

Circular externa 013 de 1994. *Cobro de honorarios profesionales*. Junta Central de Contadores

Coffee, J. (2005). Encyclopedia of White-Collar & Corporate Crime, Volumen 1. En J. Coffee. California: General editor.

Decreto 410 de 1971, Código de Comercio (marzo 27)

Decreto Ley 3743 de 1950

Díaz, C. (2008). *Independencia mental y ética profesional*. (Tesis de maestría). Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México D.F.

Franco Ruíz, R. (2000). Revisoría Fiscal hoy. *Revista Legis del Contador*, 1, 175-203.

Franco Ruíz, R. (2002). *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar Editores.

Franco Ruíz, R., 2008. *Orientación Profesional, Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal*.

García Benau, M. A. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista valenciana de economía y hacienda*, 12, 25 – 48.

Gaviria, J. Á. (2008). La publicación de honorarios en las Firmas de auditoría de España: un análisis empírico, vol 24. *Estudios gerenciales*, 108, 79-105.

Hernández, Fernández y Baptista, 2003a. Metodología de la Investigación (Cap. Uno). Tercera Edición. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores.

Hernández, Fernández y Baptista, 2003b. Metodología de la Investigación (Cap. siete). Tercera Edición. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores.

IFAC. (2009). Código de Ética para profesionales de la contabilidad.

Ley 43 de 1990 (diciembre 13)

Ley 50 de 1990 (diciembre 28)

Ley 73 de 1935 (diciembre 18)

Ley Sarbannes-Oxley (United states of America 2002).

Martínez de Rituerto, R. (02 de 02 de 2002). Las auditoras deciden separar su negocio de la consultoría tras el 'caso Enron'. *El país*, pág. 2.

Mejía Navarrete, J. (2004). Sobre la investigación cualitativa. Nuevos conceptos y campos de desarrollo. *Investigaciones sociales año VII*, 13, 227-299.

Monterrey Mayoral, J., & Sánchez Segura, A. (2007). Rotación y dependencia económica de los auditores: sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas. *Investigaciones Económicas*, 119-159.

Ortiz, R. É. (2007). Reflexiones sobre la responsabilidad penal frente a la Revisoría Fiscal. *Revista de contaduría pública*, 12, 7 – 21.

Peña Bermúdez, J. M. (2000). *Control, Auditoria y Revisoría Fiscal incluye contraloría y ética profesional*. Bogotá: Ecoe.

Pereda, J.M. y Alvarado, M. (2001). La independencia del auditor: Propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo. *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, 18, 36-47.

Pereira, J. E. (2008). ¿En quién confiar? *Revista digital mercadeo.com*, vol 28.

Piedrahita Patiño, R. A. (2000). La Revisoría Fiscal en Colombia. *Letras Jurídicas*, 2 (5), 91-102.

Sanchez Segura, A. (2007). Rotación y dependencia económica de los auditores: sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas. *Investigaciones económicas Vol XXXI*, 122.

Santamar, M. (2011). *Boletín de actualidad*. Maracaibo: Colegio de Contadores Públicos del Estado Zulia.

Shyam, S. (2004). Teoría de la contabilidad y el control [Versión electrónica]. Universidad Nacional de Colombia, 189-202.

Superintendencia de Sociedades -Supersociedades-. (2008). Revisoría Fiscal: Criterios y Parámetros generales de la Gestión, circular externa 115-000011. *Legislación*, 1346, 642-656.

Viloria, Norka. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. *Actualidad Contable FACES*, 18, Enero-Junio, 115-124.

Weil, J. (14 de 12 de 2001). En tela de juicio, los auditores de Enron. *El tiempo*.

Referentes virtuales:

Albitos, P. A., 2000. *El caso Enron por el Dr. Pedro Antonio Albito*. Extraído el 21 de mayo de 2011 del sitio Web:

<http://www.iae.org.ar/seminarios/EnronAlbitos.pdf>

Ó del siguiente:

https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:BQrgwVjQSRIJ:www.iae.org.ar/seminarios/EnronAlbitos.pdf+&hl=es-419&gl=co&pid=bl&srcid=ADGEEShoxyc00-rafKaWR76YH4GbYUN1adGE-aY2fwnzuXaay1krCi-i9cZECiEbl5ps3cYeYSuDoVy1ql60Z0iZ5KKVcuq6AVYPuf1u0kKnf5kJWP8xwBXqKalJIX0KkK7zXHsaDVcX&sig=AHIEtbTA4n0FzuY_xL7c29_G8RwKCGfUMA

Angulo Hernández, Y. E. & Zambrano Ruiz, A., 2006. *Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social*. Bogotá, Colombia: Universidad Central, Departamento de Contaduría Pública. Extraído el 16 de mayo de 2011 del sitio Web de Universidad Javeriana:

http://www.javeriana.edu.co/fcea/eventos_rev_fiscal/III_Revisoría_fiscal/ponencia_yeison_angulo_alfredo_zambrano_u_central.pdf

Comisión de las Comunidades Europeas, 2002. *Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*. Extraído el 20 de mayo de 2011 del sitio Web de vlex.com:

<http://vlex.com/vid/independencia-auditores-fundamentales-15024916#ixzz1P0NuwEPC>

Cuéllar Mejía, G. A., 2003a. Teoría General de la Auditoría y Revisoría Fiscal. *La Revisoría Fiscal* (Cap. Tres). Extraído el 23 de mayo de 2011 del sitio Web de Universidad del Cauca:

<http://fcea.unicauca.edu.co/old/tgarf/marcos.html>

Cuéllar Mejía, G. A., 2003b. Teoría General de la Auditoría y Revisoría Fiscal. *Normas Internacionales de Auditoría* (Cap. Cuatro). Extraído el 10 de mayo de 2011 del sitio Web de Universidad del Cauca:

<http://fcea.unicauca.edu.co/old/tgarf/marcos.html>

Cuéllar Mejía, G. A., 2003c. Teoría General de la Auditoría y Revisoría Fiscal. *La Ética y la Auditoría* (Cap. Cinco). Extraído el 10 de mayo de 2011 del sitio Web de Universidad del Cauca:

<http://fcea.unicauca.edu.co/old/tgarf/marcos.html>

Deloitte.com, (30 de 07 de 2004). Extraído el 23 de agosto de 2012, de <http://webserver3.deloitte.com.co/A%20WEB%20Recursos/Rec%20Auditoria/4.%20Otros%20auditoria/SOA%20Espa%C3%B1ol%20Deloitte.pdf>

Dinero.com (2011, Mayo). *¿En dónde están los auditores?* Extraído el 16 de mayo de 2011 del sitio Web de dinero.com:

<http://www.dinero.com/edicion-impres/editorial/articulo/en-donde-estan-auditores/119062>

Duque Mosquera, C. A., 2009. *Contrato de prestación de servicios-Contrato de Trabajo-Diferencias*. Extraído el 9 de mayo de 2011 del sitio Web de consultas-laborales.blogspot.com:

<http://consultas-laborales.blogspot.com/2009/05/contrato-de-prestacion-de-servicios.html>

El Revisor Fiscal depende únicamente del órgano que lo eligió, 2009. Extraído el 15 de mayo de 2011 del sitio Web de Gerencie.com: <http://www.gerencie.com/el-Revisor-fiscal-depende-unicamente-del-organo-que-lo-eligio.html> (s.m.d)

Eltiempo.com, 2011. *Las seis preguntas clave del caso contra los Nule*. Extraído el 19 de mayo de 2011 del sitio Web de Eltiempo.com:
http://www.eltiempo.com/justicia/ARTICULO-WEB-NEW_NOTA_INTERIOR-9114027.html

Eluniversal.com, 2011. *Director de la Dian asegura que el desfalco llegaría a \$1.5 billones*. Extraído el 20 de mayo de 2011 del sitio Web eluniversal.com:
<http://www.eluniversal.com.co/cartagena/nacional/director-de-la-dian-asegura-que-el-desfalco-llegaria-15-billones-33857>

González Morales, A. (2003). *Paradigmas de la investigación en las ciencias sociales*. Extraído el 13 de mayo de 2011 del sitio Web:
<http://es.scribd.com/doc/88144490/LOS-PARADIGMAS-DE-LA-INVESTIGACION-ALFREDO-GONZALEZ>

Grajales, T., 2000. *Tipos de investigación*. Extraído el 13 de mayo de 2011 del sitio Web:
<http://tgrajales.net/investipos.pdf>

Hernández Vásquez, J. A., 1999. *Circular externa 033*. Extraído el 12 de mayo de 2011 del sitio Web dejccconta.gov.co:
<http://www.jccconta.gov.co/Normatividad/circular033.pdf>

Puerres, I., 2005. *Revisoría Fiscal*. Extraído el 19 de febrero de 2011 del sitio Web de Pontificia Universidad Javeriana de Cali: http://drupal.puj.edu.co/files/OI105_ivan_puerres_0.pdf

Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española*. Edición n° 22. Extraído el 4 de mayo de 2011 del sitio Web: <http://www.rae.es/rae.html>

Sánchez, S., 2012. *La Comisión Europea renuncia a imponer la auditoría conjunta*. Extraído del sitio Web de grantthornton.es:
<http://blog.grantthornton.es/2012/01/12/la-comision-europea-renuncia-a-imponer-la-auditoria-conjunta/>

Sandoval Casilimas, C.A. (2002). *Investigación cualitativa*. Bogotá: ARFO Editores e Impresores Ltda. Extraído el 14 de agosto de 2011 del sitio Web:
http://desarrollo.ut.edu.co/tolima/hermesoft/portal/home_1/rec/arc_6667.pdf

Semana.com, 2011. *Los carteles de la salud*. Extraído el 19 de mayo de 2011 del sitio Web Semana.com: <http://m.semana.com/nacion/carteles-salud/156313-3.aspx>

Superfinanciera de Colombia, 2008. *Circular externa 054*. Extraído el 22 de mayo de 2012 del sitio Web de superfinanciera.gov.co: <http://www.superfinanciera.gov.co/>

Técnicas-de-estudio.org. Metodología de la investigación a. *Recolección de los datos* (Cap. Cuarenta y cuatro). Extraído el 14 de noviembre de 2011 del sitio Web de Técnicas de estudio.org:
<http://www.tecnicas-de-estudio.org/investigacion/> (s.m.d)

Técnicas-de-estudio.org. Metodología de la investigación b. *¿Qué requisitos debe cubrir un instrumento de medición?* (Cap. Cuarenta y cinco). Extraído el 14 de noviembre de 2011 del sitio Web de Técnicas de estudio.org: <http://www.tecnicas-de-estudio.org/investigacion/> (s.m.d)

Técnicas-de-estudio.org. Metodología de la investigación c. *Factores que pueden afectar la confiabilidad y validez* (Cap. Cuarenta y seis). Extraído el 14 de noviembre de 2011 del sitio Web de Técnicas de estudio.org: <http://www.tecnicas-de-estudio.org/investigacion/> (s.m.d)

Técnicas-de-estudio.org. Metodología de la investigación d. *Cuestionarios* (Cap. Cincuenta y dos). Extraído el 14 de noviembre de 2011 del sitio Web de Técnicas de estudio.org: <http://www.tecnicas-de-estudio.org/investigacion/> (s.m.d)

Zaá y Montero. (2005). Restaurar la confianza de la profesión mediante la transformación de sus paradigmas vitales. *XXVI conferencia interamericana de contabilidad*. Extraído el 17 de mayo de 2011 del sitio Web:
http://portal.sat.gob.gt/ct/portal/index.php%3Foption=com_docman&task=doc_download&gid=49&Itemid=176

Zúñiga, H., 2010. La independencia del auditor. Extraído el 20 de mayo de 2011 del sitio Web:
<http://iscpelsalvador.com/uploaded/documentos/LA%20INDEPENDENCIA%20DEL%20AUDITO%20R.pdf>