



**Estado del Arte sobre la Revisoría fiscal en Colombia y su problemática desde el 2008
hasta la actualidad**

Daniela Cano García

Paula Gisela Sepúlveda Silva

Trabajo de grado presentado para optar al título de Contador Público

Asesor

Jaime Alberto Guevara Sanabria

**Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Contaduría Pública
Medellín, Antioquia, Colombia
2022**

Cita	(Cano García & Sepúlveda Silva, 2022)
Referencia	Cano García, D. & Sepúlveda Silva, P. G. (2022). Estado del arte sobre la revisoría fiscal en Colombia y su problemática desde 2008 hasta la actualidad [Trabajo de grado profesional]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
Estilo APA 7 (2020)	



Centro de Documentación Economía

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

Rector: John Jairo Arboleda Céspedes.

Decano/Director: Sergio Restrepo Ochoa

Jefe departamento: Martha Cecilia Álvarez

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Estado del Arte sobre la Revisoría fiscal en Colombia y su problemática desde el 2008 hasta la actualidad

Daniela Cano García
daniela.canog@udea.edu.co

Paula Gisela Sepúlveda Silva
gisela.sepulveda@udea.edu.co

Resumen

El objetivo de este estado del arte es relacionar los Trabajos de grado de los estudiantes de contaduría Pública en la línea de Revisoría Fiscal de la Universidad de Antioquia, con el fin de comprender y analizar los avances que se han generado en la academia en esta línea en los últimos 20 años, por medio de un estado del arte. Para cumplir este objetivo se realizó una revisión sistemática de la literatura en los trabajos de grado y literatura complementaria que permitió ampliar y definir los conceptos más importantes identificados en ellos, adicionalmente se hizo un análisis bibliométrico de los Trabajos de grados, con el propósito de entender el contexto en que estos se realizaron.

Entre los resultados se presenta la identificación de los temas más comunes o más recurrentes en los escritos, los cuales llamaremos descriptores y son la ética e independencia, la práctica profesional y el interés público, siendo éstos ítem de gran importancia en la práctica contable y sobre todo en la línea de Revisoría Fiscal que impacta fuertemente su desempeño profesional. Por otra parte, se puede revisar el avance que ha tenido la Revisoría fiscal, no solo en la literatura, sino también en la práctica.

Por medio de este estado del arte se puede tener una visión más completa de la forma en la que es percibido el profesional contable desde otros países y el impacto que genera en la sociedad los resultados que se obtienen de su labor, finalmente se encuentran similitudes de algunas figuras en el exterior que de acuerdo a sus funciones se puede relacionar con el Revisor fiscal en Colombia el cual permite comparar los profesionales, sus responsabilidades y funciones con los demás y así complementar el ideal del Revisor fiscal.

Palabras claves: Revisoría Fiscal, ética e independencia, práctica contable, interés público, responsabilidades.

Introducción

Desde la historia de la humanidad las diferentes civilizaciones se vieron en la obligación por el desarrollo de sus actividades de llevar un método de registro o notación de la información relacionada con la vida económica. Esta situación dio lugar a la invención de sistemas de registro que se apoyaban en la escritura para resaltar aquellos hechos o información que no podía recordar la memoria dada su característica matemática. Es así como tuvo su origen la disciplina de la contabilidad, la cual a través de los años ha ido configurando su objeto de estudio y finalidad; como lo definen Montes, Mejía & Mora (2013, pág. 51) “la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por la organización”. En ese mismo sentido; con el desarrollo de la disciplina contable se han generado diversas ramas que responden a enfoques y

necesidades de diferentes agentes de la sociedad; entre ellas se pueden mencionar la contabilidad financiera, administrativa, de costos, tributaria, pública, auditoría, entre otras. Entre estas ramas y de acuerdo al alcance de este trabajo, la auditoría se define por Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadores (1981, pág. 118) “es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones ejecutadas con la finalidad de evaluarlas, verificarlas y emitir un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones”. De acuerdo con lo anterior, la auditoría se interpreta como un proceso de evaluación independiente donde por medio de evidencias o hallazgos se emite una conclusión objetiva sobre el objeto auditado. Al mismo tiempo, dentro de esta práctica existen diferentes tipos de auditoría como interna, externa, operacional, pública e informática.

Para el caso de Colombia y derivada de la práctica de la auditoría, nace la figura denominada revisoría fiscal; la cual surge de la necesidad de fiscalizar y controlar los registros contables, es por esto que esta figura tiene sus inicios en el año 1931 con la ley 58 en la Superintendencia de Sociedades, seguidamente hace mención en la ley 73 de 1935 donde entra un aspecto importante el cual es la obligatoriedad en algunas entidades, como por ejemplo en las entidades de capital y algunas entidades de personas que cumplan con las condiciones establecidas por la ley, adicionalmente se menciona en la ley 145 de 1960, la ley 43 del 1990 y por último en la ley 1258 del 2008, con esto la figura del revisor fiscal empieza a tener fuerza e importancia en Colombia, a nivel socio-económico y se empiezan a notar las responsabilidades que tiene con la sociedad, sin embargo desde sus principios hasta el día de hoy se ha notado un gran problema en cuanto a su precisión, ya que no se cuenta con definición oficial de este concepto. Sin embargo, se ha construido una definición a nivel social de esta profesión la cual nace como un órgano de fiscalización que busca velar, salvaguardar y defender los intereses y recursos de la comunidad, bajo el amparo y dirección del revisor fiscal que va completamente ligado a las normas de auditoría y le corresponde dictaminar los estados financieros que con relación al control interno tiene la labor de revisar y evaluar los componentes y elementos que lo conforman, siempre en dirección a los pronunciamientos en materia legal que dispone la ley. Nótese que de dicha definición se pueden extraer algunos elementos como que la práctica de la revisoría fiscal obedece a un interés común o general, el cual prima sobre el interés particular, que la ejecución de esta actividad debe hacerse bajo criterios de independencia mental, que la base para el desarrollo de los procedimientos son las normas de auditoría generalmente aceptadas y que se enmarca en disposiciones jurídicas o normativas.

De acuerdo a lo mencionado, se evidencia que la revisoría fiscal es una práctica que reviste importancia para el país, dado que es la indicada de la evaluación y comunicación para los agentes que intervienen en la economía sobre las situaciones o el estado que presentan las organizaciones de carácter privado. Igualmente, dicho proceso sirve de base para medir por parte de los inversionistas si los administradores de la organización están actuando de acuerdo a los objetivos de la entidad. Al ser una actividad que se encuentra inmersa entre distintos tipos de intereses, se encuentra expuesta a riesgos de fraude o corrupción y, por ende, desde el aspecto social de la disciplina contable toma gran preponderancia el comportamiento del revisor fiscal de acuerdo al código de ética de la profesión. A pesar de la evolución que se ha notado en la figura del revisor fiscal en materia legal, es evidente el rezago que se percibe en la comunidad, debido a los acontecimientos fraudulentos que se ha visto en la profesión y los perjuicios que ha causado y que, de alguna manera ha dejado un camino marcado que puede incitar a evadir la ley por medio de

vacíos y errores encontrados dentro de la misma, es ahí donde cabe la duda en la sociedad sobre la importancia de esta figura, algunos críticos se atreven a defender que esta figura corre el riesgo a desaparecer a largo plazo sino evoluciona en sus funciones y responsabilidades de una manera transparente y útil para la sociedad, ligado también a la similitud que tiene con las funciones de la auditoría, esto último en conjunto con las malas prácticas por parte de algunos profesionales y reputación de los mismos aumenta la duda si realmente es necesaria y beneficiosa, por ello los profesionales hoy por hoy tienen el objetivo y el reto de mejorar su imagen frente a la comunidad, indagando y creando estrategias que refuercen las metodologías actuales utilizadas y se vayan un paso más allá de lo que simplemente la ley menciona.

Este trabajo se enfocará en el análisis de esta práctica por medio de la generación de un estado del arte, en donde se identifique e interprete como ha sido el desarrollo y problemáticas que ha enfrentado la revisoría fiscal a partir del año 2008 hasta la actualidad. Además, servirá de base para contextualizar hacia donde han estado enfocadas las investigaciones relacionadas con el ejercer de la revisoría fiscal en los últimos años, lo cual permite al lector establecer los matices y retos que conlleva el desarrollo de dicha práctica e igualmente, los aspectos que todavía no son abarcados y que podrían ser el enfoque de nuevas investigaciones.

IV. Método utilizado:

Existe extensa literatura publicada del análisis de la disciplina contable y financiera y una parte de esta, aunque muy poco va dedicada a la revisoría fiscal.

Este trabajo se enfoca en la investigación de esta última, para ello utilizamos dos enfoques metodológicos, el principal es el enfoque cualitativo hermenéutico que según Cárcamo (2005) “se enmarca en el paradigma interpretativo comprensivo; lo que supone un rescate de los elementos del sujeto por sobre aquellos hechos externos a él. En este sentido, debe destacarse que dicho análisis toma como eje fundamental el proceso de interpretación”. Este método se aplica para realizar el estado del arte de los trabajos de investigación acorde a la línea de Revisoría fiscal, se tomaron de base investigaciones realizadas por estudiantes de la Universidad de Antioquia como parte de su proceso de formación y para dar cumplimiento a todos los requisitos necesarios para obtener la titulación, se analizaron doce trabajos de grado entre los últimos quince años, de las cuales nueve son de Medellín, dos del Carmen de Viboral y una de la Seccional Oriente.

Igualmente, se realizó un estudio bibliométrico que permitió determinar hacia qué líneas o en qué aspectos se enmarcan las investigaciones sobre revisoría fiscal desarrolladas en los últimos tiempos en la Universidad de Antioquia. Adicionalmente, del estudio mencionado se puede extraer conclusiones acerca de los aspectos que no se han tratado sobre el ejercer de la revisoría fiscal.

La segunda herramienta es la metodología descriptiva por medio de análisis de texto, este busca abordar la literatura desde un punto de vista más detallado que ayuda a complementar, contextualizar y determinar la evolución literaria en la Universidad de Antioquia sobre Revisoría fiscal, además se identifica las temáticas que han sido de interés y que ha contribuido al debate, siendo materia de investigación por parte de los profesionales contables, por otro lado, se puede identificar también los temas poco explorados en relación al ejercer de la Revisoría Fiscal. Como parte de la metodología se seleccionó material literario complementario el cual consta de veintitrés

documentos de los últimos veinte años, en su mayoría fueron tomadas de revistas, libros y normatividad enfocada en auditoría y revisoría fiscal.

Se realiza un análisis de texto a través de un modelo donde se resaltan las palabras más relevantes dentro del artículo, esto medido a través de la clasificación de textos donde la característica fundamental es la frecuencia de cada palabra (TF) (Deepu & Pethuru, 2017). Además, se utiliza la técnica Word Cloud (nube de palabras) que muestra el análisis del escrito en una representación visual, donde las palabras de mayor recurrencia se representan en un mayor tamaño, permitiendo identificar los temas de mayor relevancia o con más recurrencia en el contenido del texto (Tessem, Bjørnstad, Chen, & Nyre, 2015).

Dentro de este análisis se encontraron temas en común en la literatura complementaria y la literatura base, temas que llamaremos descriptores, los más destacados se agrupan e identifican en: I. Interés público, II. Práctica profesional y, III. Ética e independencia, y en los que se aunarán en el siguiente capítulo. Adicionalmente se encuentran temas en común como lo es el fraude, ya que este aspecto amenaza cada vez más a la profesión contable y es por ello que el Revisor Fiscal ha tenido que evolucionar en sus tareas y responsabilidades para hacerle frente a esta problemática social, de igual forma la sociedad espera que los profesionales minimicen los delitos en operaciones financieras ilícitas, como lo es el lavado de activos, crímenes fiscales, crímenes corporativos, fraudes, entre otros que con la ayuda de la auditoría forense en las organizaciones se tiene la esperanza de mitigar estos factores que tanto afectan a la comunidad.

V. El ideal de un Revisor fiscal.

En este campo es de gran notoriedad que la literatura tema de análisis no ha sido muy extensa en cuanto al área de la Revisoría Fiscal, esto se debe a que esta figura representa exclusivamente a Colombia, sin embargo esta tiene gran similitud en sus funciones a algunos profesionales en el exterior que como el Revisor Fiscal son garantes de la información financiera, tal como lo son el comisario en México, Ecuador y Venezuela, Auditor legal en Italia y la Unión Europea, Auditor independiente en Estados Unidos y Brasil, Auditor de cuentas en España, Inspector de cuentas en Chile y Síndico en Bolivia y Argentina; cabe mencionar que existen algunas diferencias entre ellos ya que la figura se debe regir a las leyes y necesidades de su país. Los anteriores no solo se asemejan en sus funciones, sino también en su estatus y responsabilidad frente a los usuarios, así mismo lo afirman Escobar & García (2019):

Estas son entendidas como las entidades que controlan y fiscalizan las transacciones que realiza una organización para así, asegurar que estas están enmarcadas en la legalidad, además de afirmar a socios, agentes de la información y al estado, la salvaguarda del bien común. (pág. 13)

Adicionalmente, estas figuras tienen una relación a grandes rasgos con el concepto de auditor externo sobre todo en lo relacionado con el dictamen de estados financieros y la aplicación de las NAI (Normas de Aseguramiento de la información), la cual es la base y guía para realizar la

auditoría de manera idónea, por ende, sus diferencias no se logran evidenciar con claridad en la sociedad. Incluso se ha notado que una de las causas de la percepción de la esta se debe a que la valoración de la revisoría fiscal por parte de las firmas privadas es confusa, debido a que la dan a conocer como un servicio adicional al paquete de auditoría externa sin profundizar en las diferentes funciones que debe ejecutar cada rol, lo que finalmente genera conflictos entre la Revisoría Fiscal y la Auditoría Externa en el orden instrumental, e incluso en la percepción empresarial, social y disciplinar. (Ferro-Valderrama & Vera-Pérez, 2016)

La auditoría externa y la revisoría fiscal, son dos enfoques disciplinares de la profesión contable que desde el punto de vista jurídico, son completamente diferentes debido a que “la Revisoría Fiscal es una institución propia del sistema latino; la Auditoría Externa es un instituto Jurídico del derecho anglosajón” (Mantilla, 1989), profundizando sobre los temas normativos y legales prima el marco de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, la cual se pone en marcha en Colombia por medio del decreto 302 del 20 de febrero del 2015 el cual sirvió de cimiento para la regulación de actividad de revisoría fiscal a los estados financieros, más conocidas como las Normas de Aseguramiento de Información Financiera (NAI) o las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), por último, cabe mencionar la importancia del decreto 2270 de 2019 en la Revisoría fiscal, otro de las diferencias más notorias es el concepto que se tiene de cada una, si bien la Revisoría Fiscal no tiene una definición en aspecto normativo, puede destacarse la orientación que muestra el Consejo técnico de Contaduría Pública, el cual expresa que “La Revisoría Fiscal es una actividad de fiscalización integral fundamentada en el interés público, debe ser orientada por un contador público y éste se podrá apoyar en conceptos de peritos o contar con auxiliares cuando se requiera”. Por otro lado, el concepto de auditor externo al ser aceptado a nivel mundial, cuenta con una definición más exacta, la cual según el Consejo Técnico de Contaduría Pública es “el examen ordinario de los estados financieros por parte de un profesional ajeno a la empresa, con el objeto de dar una opinión sobre la razonabilidad con la que se presenta la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios de la situación financiera, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas”.

Todas estas normas producen estructuras, conceptos, técnicas e interpretaciones que se enfocan al aseguramiento de la información. Es así, que la figura del Revisor fiscal es de obligatoriedad para algunas empresas en Colombia, como por ejemplo para las administradoras de fondos de pensiones privados y las cooperativas de trabajo asociado, en estas entidades no solo basta con ligarse a la normatividad (antes mencionada) ya que suele ser muy ambigua en su alcance y puede estar ligada a la subjetividad que es inherente al profesional, por ello el Revisor fiscal debe realizar acciones complementarias que ayuden a tener un mayor control de los recursos que son de interés común para la sociedad, en otras palabras Giraldo & Salazar (2008) mencionan que el contador público debe asumir una actitud propositiva y proactiva, siempre buscando velar y proteger el interés público, incluso sobre el interés privado, siendo esto una de las razones por la cual los Fondos de pensiones están obligados a tener Revisor Fiscal, debido a la magnitud de los intereses que afectan estas entidades, lo que hace necesario la prestación del servicio de fiscalización ya que existe diversidad en los usuarios como por ejemplo Cotizantes, gobierno, superintendencia, empresas y público en general, generando esto más rigurosidad en su control por encima de otro tipo de entidades.

Sin embargo, se destaca que dentro de la norma están incluidas las funciones más relevantes y de mayor recurrencia que todo Revisor fiscal utiliza como base, en la praxis se ha logrado evidenciar que está rigurosamente establecida por lo que expresa la norma, en otras palabras son de aceptación generalizada; no obstante, hoy en día existe gran incertidumbre en la ejecución de sus funciones ya que no solo depende de la norma, sino también el efecto que tiene la opinión del profesional en los administradores para la toma de decisiones, ya que brinda seguridad de que la información suministrada a los stakeholders representa fielmente la realidad, cumpliendo así un papel de suma importancia dentro de las organizaciones. (Posada & Gutiérrez, 2017).

El conocimiento de las bases legales del Revisor Fiscal y las normas técnicas facilita la concientización de las funciones y responsabilidades del mismo en la sociedad, por ello la disciplina contable ha sufrido un gran impacto con la adopción de las NIIF, ya que bajo este escenario los profesionales contables tienen como desafío acoplarse a estos cambios y suministrar esta información conforme a las exigencias que reúna las características previstas en la nueva normatividad, esto debe ir estrechamente ligado con la ética profesional debido a que de esto dependerá la transparencia e integridad de la información para que cumpla con las características exigidas. Es importante mencionar, que el tema de la ética ha generado gran polémica en la profesión contable, a causa de los múltiples casos de fraude que ha golpeado su labor y en consecuencia han disminuido la credibilidad del Revisor fiscal.

Antes de profundizar en la ética desde la profesión es necesario mencionar la ética desde lo cultural y personal, es decir aquella que cada persona adquiere en el transcurso de su vida y que intenta complementar con el aprendizaje en la academia, es ahí donde se detecta una gran falencia por parte de universidades las cuales dedican poco horas a formar al estudiante desde sus principios y no se enfoca en resaltar la importancia que tiene este tema frente a la sociedad y el impacto que tiene la profesión en esta última. No se puede olvidar, que vivimos en un entorno amenazado por la corrupción que puede influir en el actuar de cualquier profesional y la profesión contable no es extraña a este hecho, es por ello que muchas personas piensan que los errores de los Revisores fiscales son en mayor medida por la falta de ética y no por el desconocimiento de la norma, debido a que si la ley expresa claramente que los administradores deben cumplir con lo establecido en el estatuto, pero por el contrario deciden hacer caso omiso a esto, el problema no es la norma, el problema es el profesional que comete la falsedad de certificar como legítima una práctica ilegal. (Gómez & Moya, 2009)

Además, cabe mencionar que la manipulación de las partes o conflictos de intereses influyen también en el desempeño del mismo, es aquí donde juega un papel de suma importancia la independencia mental, ya que como consecuencia de la pérdida de esta los usuarios que dependen de la información evaluada por el revisor fiscal han tomado decisiones poco asertivas, generando así daños irreversibles en la economía del país y han puesto en tela de juicio la confianza pública depositada en los profesionales contables. García, Ruíz & Muñoz (2012).

Lo que lleva a preguntarnos ¿Qué tanto puede influir la dependencia económica en la independencia mental del Revisor fiscal?, si se le hiciese esa pregunta a los Revisores fiscales que hoy ejercen, dirían que no tiene ninguna relación o que no influiría una sobre la otra, pero la realidad según la historia es lo contrario, ya que uno de los problemas importantes es la elección de este profesional en su nombramiento o la forma de vinculación y lo que la gerencia busca con ello, por

esto, la norma es muy enfática en la importancia que tiene el nombramiento del profesional al interior de las organizaciones para evitar conflictos de intereses y la postura conforme a buenos principios que debe tener este profesional a la hora de emitir su dictamen, asumiendo que todas las empresas deben estar relacionadas con la búsqueda del social y por ende en la generación de riquezas, es por ello que se ha logrado determinar que una de las formas de mejorar la calidad de los procesos de auditoría es mediante la rotación¹ de los Revisores fiscales y esta es una de las posibles maneras en la que se puede mitigar este riesgo, Sin embargo puede mencionarse que la independencia mental va ligada a la conciencia del individuo en adoptar las buenas acciones y rechazar las malas, de tal forma que se puede mantener independencia mental en cualquiera condición, debido a que es cuestión netamente de voluntad del hombre aún en las condiciones más adversas, sin embargo no se puede suponer una actitud de voluntad extrema que en condiciones normales se sobreponga a aspectos personales del profesional. (Zuñiga , 2010)

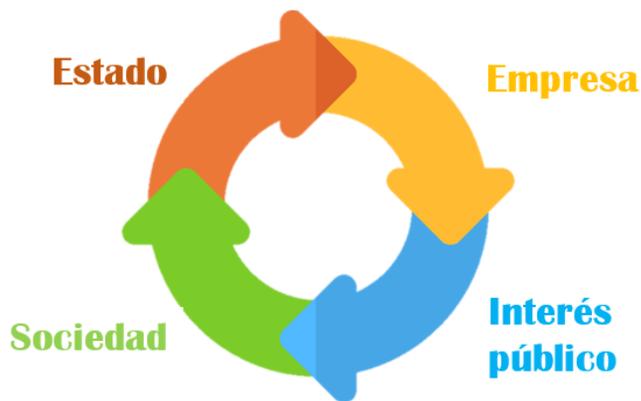
Como ya lo hemos mencionado, los valores morales y la conducta ética es de vital importancia en el ejercicio de la profesión como lo mencionan (Gutiérrez & Posada, 2017), (Escobar & García, 2019), (Orozco & Gallo, 2011), (Suárez, Muñoz, & García, 2009), ya que esto no impacta solo a nivel individual sino que también impacta de forma directa a la sociedad, debido a que el contador público tiene como responsabilidad trabajar en pro del beneficio común y salvaguardar los recursos de los ciudadanos², en general las personas como parte de un país no son conscientes de la importancia que tiene la función de los Revisores fiscales en la sociedad, puesto que esta figura suele relacionarse por las personas del común con temas netamente financieros y no con temas de igual o mayor importancia como lo es la gestión, la administración y lo social; esta es una de las razones por las que no se ha logrado generar un mayor impacto para los individuos, pues no se es consciente de la importancia de tener una sinergia entre lo económico y lo social para poder así aumentar la riqueza de la comunidad, la credibilidad y el éxito de la profesión. Teniendo en cuenta lo anterior, en el ejercicio de la contaduría pública hay un aspecto principal que otorga control y seguridad entre las relaciones del estado y los individuos, este aspecto es la fe pública de la que goza el profesional contable facultado por la ley para brindar confianza pública, dado que este es considerado un bien jurídico que se ejerce por jurisdicción del estado a quienes reconoce como verdaderos, por consiguiente el papel que cumple el Estado al implementar la Revisoría Fiscal como figura de fiscalización es mitigar el efecto desfavorable que puede tener a nivel social la toma de decisiones en las entidades, basadas en que algunos usuarios como los inversionistas privados tienen como prioridad la acumulación de riqueza personal, disminuyendo así la importancia del interés común o interés público. (Orozco & Gallo, 2011)

En este orden de ideas, los aspectos que un revisor fiscal debería tener en consideración son los que se relacionan en la siguiente imagen.

Figura 1: Relación.

¹ (Valencia & Hernández, 2018)

² (García, Martínez, & Ospina, 2018)



Fuente elaboración propia

Por esto, se puede afirmar que en cualquier empresa sin importar el sector dependerá exclusivamente de la percepción que tiene la sociedad sobre ella, si por algún motivo la comunidad percibe manipulación incorrecta que atente contra el bien común, puede poner en peligro la continuidad de esta, de ahí parte la importancia del Revisor fiscal en las empresas pues es el encargado de fiscalizar el adecuado manejo de los recursos de manera transparente y así no afecte negativamente la sociedad garantizando la permanencia del ente.

De este modo, si los Revisores fiscales se preocuparan por incluir dentro de sus actividades tareas relacionadas en defensa al interés público, de la misma forma en la que se preocupan por temas financieros; se estaría manteniendo primero el interés individual ya que de esta manera protege la reputación de la profesión y esto se traduce finalmente en el incremento de su beneficio económico, dicho de otra forma y viéndolo desde la perspectiva del interés público corresponde a la contabilidad como disciplina de conocimiento propiciar todas las herramientas y medios conceptuales necesarios para salvaguardar el bien común de la contaduría pública como profesión, de esta forma se resalta la relación dialógica entre la teoría y la práctica (Jiménez, 2012). Esto no quiere decir que las actividades como la revisión de cuentas, análisis de resultados y mejoramiento de indicadores de desempeño no sean significativos para el Revisor fiscal, igualmente es fundamental incluir tareas que impacten el aspecto social, como por ejemplo ser lo suficientemente transparente para detectar irregularidades y fraudes de la entidad ante las autoridades competentes y sin ser menos importante, dictaminar con claridad los estados financieros dando fe pública y garantizando así el interés público, de esta manera podría verse beneficiado por la opinión de los usuarios brindando un mayor estatus frente a la sociedad, que es a quien le debe su labor.

Una de las formas de agrupar los términos según Tiron (2013) es que la profesión puede definirse como una doctrina, una autoridad, un sistema interno de disciplina, un código deontológico y una "cultura" que aplicado a la profesión contable adopta una nueva característica la cual es la prestación de sus servicios debe satisfacer las necesidades del bien común y no sus intereses propios. Es por ello que el profesional contable ha asumido la responsabilidad de servir el interés público, y la autoridad profesional de su ejercicio se destaca cuando dicha información contable obtenida sirve a beneficio de la sociedad.

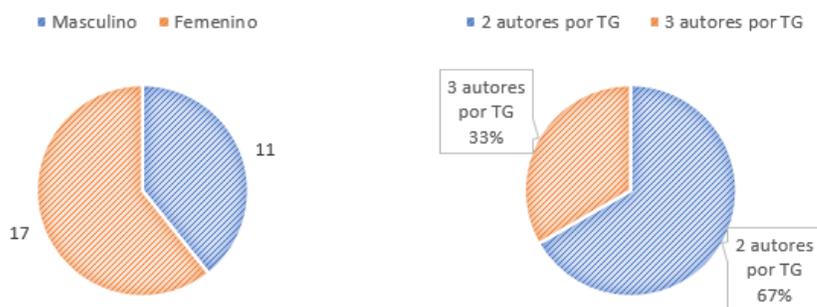
En este orden de ideas, para que el Revisor Fiscal sea un profesional idóneo que pueda llevar a cabo todas sus funciones y para lograrlo es indispensable tener en cuenta la ética e independencia y el interés público, por lo cual esto ha sido un punto de crítica en la literatura actual relacionada a la profesión y al profesional contable.

VI. Resultado del análisis bibliométrico

En este capítulo se analizará datos de las doce tesis que se lograron evidenciar y se consideran importantes ya que ayuda a entender el contexto en el que se realizaron estas, por lo que se comenzará analizando información como los autores Femeninos Vs. Masculinos y el número de autores que participaron por tesis, se continua con el tipo de referencias discriminadas en revistas, libros, norma, páginas web, memorias de congreso y otras referencias, idioma y fecha de las citas y algunas observaciones que se lograron analizar. Por último, el análisis de la nube de palabras con base en R Studio.

Comenzamos el análisis con la cantidad de autores femeninos respecto a los masculinos, el primero es mayor que el ultimo, pero esta diferencia no es relevante, el total de dichos autores es de 28 por lo que se podría mencionar que por tesis participaron entre 2 y 3 autores. Además, se puede evidenciar como variable de análisis y a manera general, que en los grupos de trabajo donde predominan las mujeres los temas tratados fueron sobre ética profesional, confianza e interés público y control de la fiscalización; por parte de los hombres fueron independencia y dictamen de los Revisores fiscales, control y la forma como esta profesión se relaciona con diferentes ámbitos como el medio ambiente y lo social.

Gráfico 1: Autores.



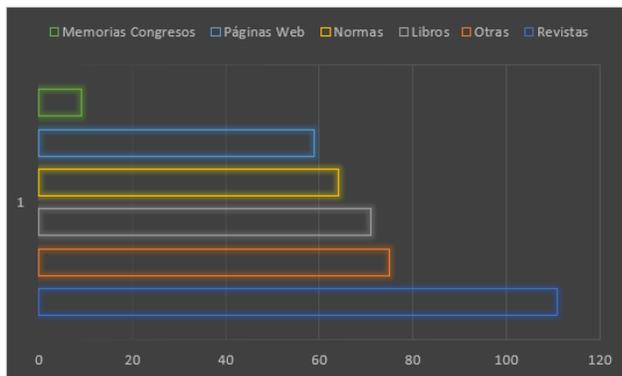
Fuente elaboración propia

Las referencias más citadas por los autores con 111 citas de un total de 389 de los trabajos de grado analizados referente al tema de revisoría Fiscal son artículos de revista de diferentes universidades colombianas y artículos de revistas económicas reconocidas a nivel nacional como Semana y El Espectador, los cuales se utilizaron para apoyar las ideas relacionadas con fraude, diferentes tipos de control y confianza. Con un peso del 19% sobre el total esta "Otras referencias" en la que se encuentran tesis de estudiantes de pregrado, tesis doctorales, tesis de especializaciones y tesis de maestrías, además de publicaciones, ensayos y monografías. En el tercer lugar como fuente de

referencia se encuentran los libros con 71 citas del total y un porcentaje no muy diferente del anterior con 18%; después de este en el cuarto y quinto lugar está la norma y páginas web con 64 citas (16%) y 59 citas (15%) respectivamente. Por último, está la Memorias de Congresos con 2% del total, lo que quiere decir que solo 9 citas de 389 referencias.

A manera general se observa muy poca citación de revistas indexadas como base para estos trabajos, es importante mencionar que hace falta en los referentes bibliográficos, información más actualizada y verídica que tengas investigaciones de fondo y así permitan tener cimientos más estructurados.

Gráfico 2: Tipos de referencias.

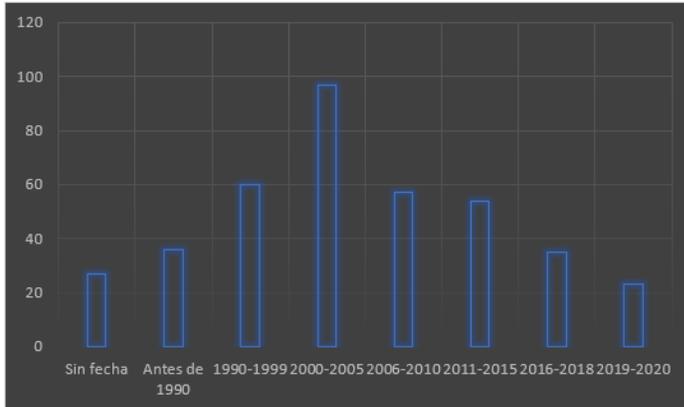


Fuente elaboración propia

De este modo también es relevante mencionar el idioma de dichas citas que en general fueron en español con un 97%, inglés 3%, lo que nos ayuda a dimensionar el poco uso de otros idiomas diferentes al arraigado culturalmente y esto se debe en mayor medida a lo que se ha mencionado a lo largo del texto sobre la existencia de figuras similares solo en países de habla hispana, así mismo la existencia del Revisor Fiscal en Colombia. Pero, existe la opción de comenzar a escribir más en inglés para comenzar incorporar este tema a nivel internacional y poder hacer más conexiones e interpretaciones sobre el mismo.

Lo relacionado con la fecha de las referencias utilizadas, podemos encontrar que el periodo en el que más se escribió sobre Revisoría Fiscal fue entre 2000 y 2005 con la cuarta parte del total de las referencias, Las tesis analizadas fueron a partir del 2008 y tomaron como base artículos, documentos, tesis y libros producidos en dicho periodo. Entre un 14% y 15% encontramos los periodos de 2011-2015, 2006-2010 y 1990-1999, en el que es importante destacar los periodos en los que se desarrolló normatividad de gran importancia y peso para la profesión (1990-1999). Por último, están los periodos que comprenden de 1990 hacia atrás, entre 2016 y 2020, y referencias que no se logró identificar fecha que tiene un porcentaje de utilización de citas inferior al 10%, aquí es importante mencionar que del 2016 a la fecha se ha escrito muy poco sobre la Revisoría fiscal, lo que nos hace pensar en la desactualización que hay con respecto al tema.

Gráfico 3: Periodo de Referencias



Fuente elaboración propia

Los trabajos de grados base son 12 por lo que como datos adicionales se pueden tener un total de 348 páginas, un aproximado de 114.580 palabras y número de tablas y gráficos 17 y 12 respectivamente, 9 de ellos tuvieron como sede Medellín, 2 EL Carmen de Viboral y 1 que no se logró identificar; es importante anotar que algunos trabajos de grado tenían Memorias metodológicas y estas no fueron utilizadas para el análisis de este trabajo.

A manera general, las observaciones que se pueden hacer con respecto a los trabajos de grado se encuentran en la tabla 1.

Tabla 1: Observaciones de los trabajos de grado.

Título / Observaciones	Es amigable con el lector	se especifican cosas básicas	Son claras las variables	El número de bibliografía es igual al número de referencias	Se detalla bien aspectos propios de cómo se realizó la investigación, como objetivos, metodología, etc.	Tiene memoria metodológica
Efectos para las sociedades comerciales de Medellín frente a la eliminación de la revisoría fiscal	SI	SI	NO	SI	NO	NO
La Revisoría fiscal frente a los objetivos de desarrollo sostenible: una evaluación de sus posibles aportes	NO	SI	NO	SI	NO	NO
La realidad empresarial del Oriente Antioqueño en relación con la rotación del revisor fiscal como factor influyente de la calidad en los procesos de auditoría.	SI	SI	NO	SI	SI	NO
Funciones del revisor fiscal: análisis entre lo legal y la praxis	SI	SI	SI	SI	SI	NO
Un reto para los revisores fiscales: mejorar su independencia.	SI	NO	SI	SI	SI	NO
Análisis de las diferentes dinámicas de las figuras de control societario en México, Bolivia, Argentina y Colombia y su impacto en el fraude- una revisión documental	NO	SI	SI	NO	SI	SI
¿En la actualidad es la Revisoría Fiscal el control con mejor aceptación que existe en las organizaciones a partir de la utilidad y beneficios que genera para los distintos usuarios en la ciudad de Medellín?	NO	SI	SI	SI	NO	SI
REVISORIA FISCAL EN LAS ADMINISTRADORAS DE FONDOS DE PENSIONES PRIVADOS	SI	SI	SI	NO	NO	SI
EL PAPEL DEL REVISOR FISCAL EN LAS COOPERATIVAS DEL TRABAJO ASOCIADO	SI	SI	NO	NO	NO	NO
ESTRATEGIAS QUE PODRÍA ADOPTAR LA REVISORIA FISCAL PARA GARANTIZAR LA PRESERVACIÓN DEL INTERÉS PÚBLICO	SI	SI	SI	SI	SI	NO
EL CONTROL INTERNO, EL CONTROL FISCAL Y LA REVISORÍA FISCAL FRENTE A LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS Y LA DEFENSA DE LA SALUD COMO DERECHO FUNDAMENTAL EN LA IPS ESE SAN JUAN DE DIOS DEL MUNICIPIO DE RIONEGRO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
CRISIS DE CONFIANZA: EL POSIBLE COMPLEMENTO DE LA REVISORIA FISCAL HACIA EL GOBIERNO CORPORATIVO	SI	NO	NO	NO	NO	SI

En esta tabla, se puede notar a manera general que algunos de estos trabajos son muy amigables con el lector, en tres de estos no se detallan cosas básicas como año de elaboración, lugar y asesor. En siete de los trabajos no está claro el objetivo a lo largo del texto, no se especifica la metodología que utilizaron para la realización de la investigación se evidencia detalles de muchos puntos que no son tan relevantes en el objetivo del mismo como, por ejemplo, redundante sobre el entorno en el que se encuentra el profesional, pero no como el mismo ayuda en la toma de decisiones y el mejoramiento de situaciones en particular. Cerca de la mitad, el número de bibliografía no es igual al número de citas en el trabajo de grado. Por último, los trabajos de grado que tienen memoria metodológica discriminan muy bien los objetivos, metodología y variables, pero solo en ese apartado, en el contenido del resto del texto no lo sucede lo mismo.

Por otra parte, en la gráfica 4, a través de análisis de texto se identificaron las principales palabras que se usan en las tesis

Figura 2: Word Cloud para las palabras más frecuentes

Revisoría	3.96%	cuenta	0.81%
Empresas	2.31%	Gobierno	0.78%
auditoría	2.24%	cumplimiento	0.77%
Información	1.99%	financieros	0.76%
Organización	1.59%	pública	0.76%
Profesional	1.41%	sociedad	0.75%
Social	1.38%	fraude	0.73%
Ley	1.34%	contable	0.70%
independencia	1.19%	profesión	0.66%
Colombia	1.18%	ética	0.65%
Funciones	1.18%	entidad	0.63%
Investigación	1.18%	controles	0.63%
Normas	1.17%	variables	0.62%
responsabilidad	1.14%	informes	0.62%
Público	1.08%	rotación	0.61%
Confianza	1.06%	Calidad	0.61%
Interno	1.02%	gestión	0.60%

Fuente: Elaboración propia con base en R Studio V 4.0.0

A partir de esta tabla se puede decir que la palabra Fiscal es la que más se menciona a lo largo del texto con 9.53% de recurrencia, esto tiene mucho sentido pues es el tema central del que trata el escrito y la bibliografía base consultada, complementado el concepto se tiene Revisoría y Revisor Fiscal, responsabilidad fiscal, etc. La segunda palabra es control con 4.31% esto se ve reflejado en la dinámica del marco de las actividades que realiza los profesionales en cuanto al control organizacional de las compañías sobre las que ejerce su labor, alrededor de esta palabra se encuentra el control interno y externo, control fiscal, modelo latino y anglosajón de control, entre otras. Después de esta tenemos en el tercer y cuarto lugar revisor con 4.30% y Revisoría 3.96% respectivamente, palabras que son relevantes en el trabajo ya que es el profesional y la profesión que se está tratando de analizar desde el interés público, la práctica profesional y su ética e independencia. Con 2.31% y 2.24% esta empresa y auditoría, la primera se refiere a una “entidad que mediante la organización de elementos humanos, materiales, técnicos y financieros proporciona bienes o servicios a cambio de un precio que le permite la reposición de los recursos empleados y la consecución de unos objetivos determinados” (García del Junco & Casanueva, 2001), la segunda se define según Alcívar, Brito & Guerrero (2016) como “proceso sistemático de obtener y evaluar los registros patrimoniales de individuos o empresas a fin de verificar su estado financiero. Tiene como objeto determinar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros

y demás documentos presentados por la dirección”. Con un promedio de 1.28% se encuentran 14 palabras que en orden descendente son: información, organización, profesional, social, Ley, independencia, Colombia, funciones, investigación, normas, responsabilidad, público, confianza e interno; cabe anotar que a pesar de su bajo porcentaje de participación son palabras de suma importancia en cuanto a lo relacionado con la Revisoría fiscal y se pueden ver como aspectos que faltan por desarrollar dentro de la misma. En el último rango están las palabras inferiores al 1% en las que lo relacionado al ámbito social parece importante mencionar los conceptos “pública” ya que el profesional se debe a la sociedad y es de gran importancia la labor que desempeña en las entidades públicas, “cumplimiento” y “ética” ayudarían a mejorar la imagen que tienen los individuos de la sociedad y se obtendrían mejores resultados de su “gestión”.

El total de las palabras analizadas por medio de R Studio fueron 58.76%, en las que se tomó la misma palabra teniendo en cuenta que algunas comenzaban con mayúscula por detalles de ortografía y otras no como, por ejemplo, “Público” – “público”, además que tampoco se tuvo en cuenta los verbos pues desvían el objetivo del análisis, después de esto se seleccionaron cuarenta palabras entre 9.53% y 0.60% de mayor a menor recurrencia.

Conclusiones

En la mayoría de los trabajos de grado analizados se puede evidenciar la figura del Revisor Fiscal frente a empresas tanto privadas como públicas, en las que no hacen énfasis en las funciones y o labores que ellos tienen a cargo como órgano fiscalizador y por el contrario se centran más en la contextualización del entorno en el que este está inmerso, se considera que es importante hacer énfasis en los cambios que deben surgir dentro de la profesión y como este debe conectar con los demás participantes dentro de la misma para lograr el control del ente desde todos los ángulos. Es aquí donde entra la ética e independencia como un factor en el que es necesario que cada profesional trabaje y que los estudiantes en formación logren alcanzar por medio de sus programas académicos, para obtener Revisores Fiscales más humanos, que aporten al interés colectivo sobre el individual, que no solo actúen como profesionales encaminados a satisfacer interés de unos pocos, si no que por el contrario sea direccionados al interés público, el de la sociedad, en el que finalmente el también actúa como un agente y que como parte de una nación, necesita que esta crezca y mejore colectivamente. El interés público es uno de los temas que falta mucho por hablar relacionado directamente con la Revisoría fiscal, así como se logra ver en la tabla de frecuencia de términos, la palabra “interés” no se encuentra enlistada y “público” apenas aparece con un promedio de 1% de utilización a lo largo de los trabajos de grado.

En un siglo en el que la globalización va de la mano con la información a la que tienen acceso la mayoría de personas es necesario que se comience a relacionar la Revisoría Fiscal con el interés público, la sociedad cada vez está más interesada en conocer la realidad contable y financiera de los entes, en los que por medio de este se evidencia la gestión que la administración le da a los recursos de los ciudadanos, para que estos tomen mejores decisiones sobre, por ejemplo, cómo y en dónde invertir. Al combinar cualidades con la ética e independencia con el interés público, se pueden obtener resultados que salvaguarden de manera más exitosa los recursos que se invierten en las compañías, además, permite la interacción de todos los agentes económicos y puede evitar desplomes financieros generados por ejemplo como la crisis de InterBolsa en 2012.

En la línea de Revisoría Fiscal más allá de cumplir con cabalidad las normativas vigentes en cuanto a la misma, existe un factor importante que define al contador público la cual es la ética e independencia, siendo éste un factor personal del profesional contable, que indiscutiblemente afecta su buen desempeño, este factor ha sido punto de crítica en las literaturas abordadas, ya que se ha notado a través de la historia que la falta de este ha generado grandes problemas económicos que finalmente afectan a la sociedad y que han puesto en riesgo el interés público, tema de suma importancia, ya que la figura del Revisor Fiscal es creado justamente para salvaguardar y defender los recursos e intereses no sólo de las compañías sino del público en general. El tema de ética según la literatura abordada es un tema faltante o que se aborda poco dentro de las academias, por lo que el profesional sólo tiene como base en este aspecto lo que se aprende durante el proceso de crecimiento en el hogar y todo lo relacionado a lo cultural, en este caso la cultura colombiana.

La independencia del profesional contable es un tema relevante, que tiene como fin evitar conflicto de intereses entre las partes, es tan importante que es regulado y está expresamente en la norma, con el fin de tener en cuenta no sólo los intereses de inversionistas, gerentes o personal interno de las empresas, sino también los intereses de la sociedad y así evitar actos indebidos en los que puedan incurrir los revisores fiscales.

La profesión contable en Colombia tiene dos enfoques que han sido tema de confusión en las literaturas analizadas, los cuales son la auditoría externa y la Revisoría fiscal, en la sociedad colombiana no se ve con claridad las diferencias entre las funciones y responsabilidades que deben llevar a cabo como figuras independientes, si bien es cierto, ambas figuras van enfocada en la fiscalización de los procesos y los recursos de las empresas, pero esto no las hace iguales, debido a que la gran diferencia radica desde el punto de vista jurídico, ya que la auditoría externa va más ligada al derecho anglosajón y este concepto es reconocido a nivel mundial mientras que la figura del Revisor fiscal es propia del derecho o sistema latino, reconocido propiamente en el país Colombiano.

Referencias

- Alcivar, F., Brito, M., & Guerrero, M. (2016). Auditoría en las Empresas. *Revista académica Contribuciones a la Economía*, 1.
- Alzate, A. M., Rodríguez, S., & Salazar, M. (2009). Efectos para las sociedades comerciales de Medellín frente a la eliminación de la Revisoría Fiscal.
- Cárcamo, H. (2005). Hermenéutica y Análisis Cualitativo. *Revista de Epistemología de Ciencias Sociales*(23).
- Consejo técnico de la contaduría pública.* (2019).
- Deepu, N., & Pethuru, R. (2017). A Framework for Text Analytics using the Bag of Words (BoW) Model for Prediction. *International Journal of Advanced Networking & Applications (IJANA)*, 320-323.
- Escobar , D., & García , L. (2019). Análisis de las diferentes dinámicas de las figuras de control societario en México, Bolívar, Argentina y Colombia y su impacto en el Fraude- Una revisión documental. 13.

- Escobar, D., & García, L. (2019). Análisis de las diferentes dinámicas de las figuras de control societario en México, Bolivia, Argentina y Colombia y su impacto en el fraude - Una revisión documental.
- Ferro-Valderrama, F., & Vera-Perez, H. (2016). LA AUDITORÍA EXTERNA Y LA REVISORÍA FISCAL. Reflexiones a partir de dos enfoques disciplinares de la contaduría pública. *Revista Cleosidra*, 11(1).
- García, P., Ruíz, Á., & Muñoz, L. (2012). Un reto para los Revisores Fiscales: mejorar su independencia mental.
- García del Junco, J., & Casanueva, C. (2001). *Prácticas de la Gestión Empresarial*. MCGRAW-HILL.
- García, S., Martínez, D., & Ospina, D. (2018). El control interno, el control fiscal y la revisoría fiscal frente a la gestión de los recursos públicos y la defensa de la salud como derecho fundamental en la IPS ESE SAN JUAN DE DIOS Del municipio de Rionegro.
- Giraldo, A., & Salazar, E. (2008). Revisoría Fiscal en las Administradoras de Fondos de Pensiones Privados.
- Gómez, F., & Moya, D. (2009). El papel del Revisor Fiscal en las Cooperativas de trabajo asociado.
- Gutiérrez, S., & Posada, S. (2017). Funciones del Revisor Fiscal: análisis entre lo legal y la praxis.
- Instituto Latinoamericano de Ciencias, F. I. (1981). *Manual Latinoamericano de Auditoría profesional en el sector público*. Tercera.
- Jiménez Aguirre, R. (2012). Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. *Criterio Libre*, 10(17).
- Jiménez, R. (2012). Contabilidad: Entre la responsabilidad social y el interés público. 229.
- López, D., & Ocampo, L. (2020). LA Revisoría Fiscal frente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible: una evolución de sus posibles aportes.
- Mantilla, B. (1989). *Introducción a la Revisoría Fiscal, un Enfoque de Sistemas*.
- Montes, Mejía, & Mora. (2013). Identificación del objeto de estudio de la contabilidad. *Dialnet*, 51.
- Orozco, C., & Gallo, R. (2011). Estrategias que podría adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público.
- Orozco, C., & Gallo, R. (2011). Estrategias que podrían adoptar la Revisoría Fiscal para garantizar la preservación del interés público.
- Posada, S., & Gutiérrez, S. (2017). Funciones del Revisor Fiscal: Análisis entre lo legal y la praxis.
- Suárez, D., Muñoz, M., & García, R. (2009). Crisis de confianza: El posible complemento de la Revisoría Fiscal hacia el gobierno corporativo.
- Tessem, B., Bjørnstad, S., Chen, W., & Nyre, L. (2015). Word cloud visualisation of locative information. *Journal of Location Based Services*, 254-272.

Tiron, A. (2013). Balancing the Public and the Private Interest – A Dilemma of. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92, 930-935.

Valencia, O., & Hernández, Y. (2018). La realidad empresarial de Oriente Antioqueño en relación con la rotación del Revisor Fiscal como factor influyente de la calidad en los procesos de auditoría.

Zuñiga, H. (2010). La Independencia del Auditor. 1.