

**RETOS DE LA REVISORÍA FISCAL EN EL CONTEXTO NORMATIVO
COLOMBIANO FRENTE A LA EXPANSIÓN DE FRAUDES ECONÓMICOS Y
FINANCIEROS EN LOS ÚLTIMOS DIEZ AÑOS**



**LIZETH KARINA ABRIL CHINCHILLA
DEYANETH DE LA CRUZ POLO
LIDA JOHANNA DOMINGUEZ VELASQUEZ**

**UNIVERSIDAD COOPERATIVA DE COLOMBIA
OFICINA DE POSTGRADOS
PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORIA
INTEGRAL
SANTA MARTA D.T.C.H.
2019**



**RETOS DE LA REVISORÍA FISCAL EN EL CONTEXTO NORMATIVO
COLOMBIANO FRENTE A LA EXPANSIÓN DE FRAUDES ECONÓMICOS Y
FINANCIEROS EN LOS ÚLTIMOS DIEZ AÑOS**



**LIZETH KARINA ABRIL CHINCHILLA
DEYANETH DE LA CRUZ POLO
LIDA JOHANNA DOMINGUEZ VELASQUEZ**

**Trabajo presentado como modalidad de Grado optar el Título de Especialista
en Revisor Fiscal y Auditoria Integral**

Asesor

DRA. MARÍA VICTORIA AGUDELO

**UNIVERSIDAD COOPERATIVA DE COLOMBIA
OFICINA DE POSTGRADOS**

**PROGRAMA DE ESPECIALIZACIÓN EN REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA
INTEGRAL**

SANTA MARTA D.T.C.H.

2019

Nota de aceptación

Asesor

Evaluador

Evaluador

Santa Marta D.T.C.H., 01 de noviembre de 2019

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a Dios Padre, pues fue Él quien me puso en este camino en el que ahora estoy satisfecha y realizada, a mi madre Araminta Chinchilla Mejía y a mi padre Manuel María Abril Chinchilla , porque sin su apoyo incondicional no hubiera podido realizarme a nivel personal y profesional, igualmente lo dedico a mis hermanos, amigos, profesores, compañeros, porque gracias a ellos he podido crecer como persona y he compartido muchos momentos inolvidables en esta primera etapa de mi vida.

LIZETH KARINA ABRIL CHINCHILLA

Que toda la gloria y mi gratitud sea para nuestro Señor Jesucristo que derrama sus grandes bendiciones en mi vida, que aun cuando el camino es incierto y la montaña se torna más empinada para escalar. Él siempre me reconforta y me brinda las herramientas para la dar la batalla y resultar en victoria, que Él le multiplique a cada una de las personas que me tendieron su mano y fueron de gran apoyo para llegar a este punto.

DEYANETH DE LA CRUZ POLO

Dedico este trabajo de investigación principalmente a Dios, pues fue Él quien me puso en este camino y me dio fuerzas para continuar en este proceso de obtener uno de los anhelos más deseados, a mi madre Ligia Velásquez a mi hermana Ery Viviana calderón y a mi hija Salome Suarez Domínguez , por su amor, trabajo y sacrificio en todos estos años porque sin su apoyo incondicional no hubiera podido realizarme a nivel personal y profesional, igualmente lo dedico a mis amigos, profesores, compañeros, porque gracias a ellos he podido crecer como persona y he compartido muchos momentos inolvidables en esta etapa de mi vida.

LIDA JOHANNA DOMINGUEZ VELASQUEZ

AGRADECIMIENTOS

El equipo de trabajo presenta sus más sinceros agradecimientos a todo el equipo de profesores, directora de la investigación doctora María Victoria Agudelo, jurados, Coordinador del programa el Doctor Marlon Cormane Medina y a la Universidad Cooperativa de Colombia, por proporcionarnos todos los recursos necesarios para llevar a feliz término el proceso académico, que permitirá titularnos como especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Integral. Y logra culminar una meta que nos desarrolla como profesionales.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Resumen	7
Abstract	8
0. Introducción	9
1. Justificación	12
2. Objetivos	14
2.1. General	14
2.2. Específicos	14
3. Metodología	15
3.1. Diseño de la investigación	15
3.2. La construcción del texto	16
3.3. Comprensión de Autores y lineamientos legales	17
4. Marco de Referencia	21
Revisoría Fiscal	21
5. Marco Legal	29
5.1. Decreto Número 410 de 1971 (Código de Comercio)	29
5.2. Ley 43 de 1990	30
5.3. Ley 222 de 1995	31
5.4. Ley 190 de 1995	32
5.5. Ley 1314 de 2009	33
5.6. Pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública	34
6. Resultados	36
7. Conclusiones	69
8. Referencias	74

RESUMEN

La revisoría fiscal es un órgano de supervisión, instituido por la legislación colombiana para el funcionamiento de algunas sociedades, su labor trasciende la soberanía de la revisión de los estados financieros y se ubica en una actividad profesional tendiente a controlar los recursos de la entidad; vigilar el acatamiento normativo y los estatutos sociales; fiscalizar las políticas de control interno y el resguardo de los bienes de la entidad; y auditar los estados financieros sobre los cuales se tomaran las decisiones económicas.

Desde esta perspectiva, la presente investigación se fundamenta en analizar los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de fraudes económicos y financieros en los últimos diez años.

Metodológicamente, el trabajo se realiza a través de un estudio cualitativo, conducido a partir de una revisión de la normativa y la literatura contable enmarcada sobre el tema. Como resultados más relevantes, se evidenció que la revisoría fiscal como órgano de control y vigilancia enfrenta un entorno crítico que involucra el desarrollo de hechos delictivos que hacen uso de su actuación para legitimar el fraude, de esta manera se concluye que el rol fundamental del Contador Público en actividad de revisoría se fundamenta en fortalecer su actuación, a través de la profundización de un pensamiento crítico, autónomo e independiente, el cual, vele por la integridad de la información financiera de las empresas y contribuya con el rescate la de buena imagen del profesional contable en la sociedad.

Palabras clave: Revisoría fiscal, fraudes económicos, fraudes financieros.

ABSTRACT

The tax audit is a supervisory body, instituted by Colombian legislation for the operation of some companies, its work transcends the sovereignty of the review of the financial statements and is located in a professional activity tending to control the resources of the entity; monitor regulatory compliance and bylaws; oversee internal control policies and the safeguarding of the entity's assets; and audit the financial statements on which economic decisions will be made. Thus, the present investigation was based on analyzing the challenges of the fiscal review in the Colombian regulatory context in the face of the expansion of economic and financial fraud in the last ten years. Methodologically, the work was carried out through a qualitative study, conducted from a review of the regulations and accounting literature framed on the subject. As more relevant results, the tax auditor's office as a control and surveillance body faces a critical environment that involves the development of criminal acts that make use of its actions to legitimize fraud, thus concluding that the fundamental role of the Public Accountant in activity The review is based on strengthening the profession through the deepening of a critical, autonomous and independent thinking, which ensures the integrity of the financial information of the companies and contributes to the rescue of the good image of the accounting professional in the society.

Key words: Fiscal review, economic fraud, financial fraud.

0. INTRODUCCIÓN

La revisoría fiscal es un órgano de control y vigilancia establecido en la legislación comercial colombiana con el propósito de garantizar que los estados financieros, el control interno y los componentes administrativos de las empresas obligadas a contar con esta figura sean auditados y dictaminados por profesionales de la contabilidad, quienes en ejercicio de su actividad asumen el compromiso, obligación y responsabilidad de velar por el cumplimiento de las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, las disposiciones legales aplicables a las empresas, así como, por la eficiencia y efectividad de la gestión administrativa conforme los objetivos de sus asociados.

En este contexto, el revisor fiscal es un delegado administrativo y de prevención de los socios de la compañía, el cual asume un conjunto de obligaciones y responsabilidades de inspección, vigilancia y control, de acuerdo al Código de Comercio (1970), y quien producto de sus funciones responde solidariamente ante cualquier hecho de corrupción o fraude en los estados financieros de las empresas para la cual labora.

Por esta razón, el profesional de la contabilidad en ejercicio de revisoría debe cumplir y hacer cumplir un conjunto amplio de disposiciones legales, a fin de atender al estado de derecho vinculante a su actividad, previendo que su función debe evitar que la gestión administrativa de la empresa ocasione daños a los asociados de la misma, o a terceros involucrados, bien por actividad dolosa o por negligencia.

Por lo tanto, el revisor fiscal debe ser un profesional con sólidos conocimientos en auditoría y la normativa profesional aplicable, así como, sobre el marco normativo de la contabilidad y las disposiciones legales aplicables, de donde surge la necesidad de actualizarse constantemente sobre sus responsabilidades, exigencias normativas y sobre el conjunto de regulaciones fiscales y disciplinarias aplicables a su profesión.

Adicionalmente, el revisor fiscal enfrenta un conjunto de responsabilidades de prevención del fraude en las entidades, considerando la proliferación de hechos delictivos en las empresas y los problemas económicos derivados de la globalización. Desde una óptica empresarial e institucional, Castro, Fernández y Bolívar (2015) sostienen que las actividades de esta práctica profesional deben enfocarse en “detectar las posibles irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios” (pág. 72).

Es decir, el enfoque de la revisoría fiscal trasciende el ámbito del control, inspección y vigilancia del cumplimiento de las políticas internas de la compañía, la normativa contable, la legislación inherente a la actividad social de la empresa y la auditoría de la información financiera de las entidades, para ubicarse ahora en un enfoque de prevención del fraude, sea este de corte administrativo, económico o financiero, en el cual puede estar involucrado el personal operativo de la sociedad o incluso el gobierno corporativo de la misma.

De otro lado, la Norma Internacional de Auditoría 240 (IAASB, 2018), la cual establece la responsabilidad del auditor sobre los procedimientos enmarcados en la

prevención del fraude administrativo o de empleado en las compañías para las cuales presta sus servicios, garantizando de esta manera, el cumplimiento de la legislación vigente que rige su actividad económica, así como, la adecuación de la administración a las directrices estipuladas en los estatutos sociales, extendiéndose esta responsabilidad al Revisor Fiscal.

Dadas estas consideraciones, el presente trabajo pretende dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de fraudes económicos y financieros en los últimos diez años?, para lo cual, hace una revisión a partir de la literatura enmarcada sobre el tema, como también, la interpretación de las normas establecidas en el ámbito colombiano, cuyos fundamentos taxativos tienen implicaciones en la función del revisor fiscal.

1. JUSTIFICACIÓN

Con la finalidad de analizar los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de fraudes económicos y financieros en los últimos diez años, el presente trabajo, acudió a la aplicación de diversas técnicas de investigación dentro de las que se incluye el análisis de la norma, así como, la interpretación de las responsabilidades de la actuación del profesional, desde el conocimiento de los autores más relevantes del tema de la revisoría fiscal, lo cual permite aportar a la práctica contable y puntualizar algunos argumentos para futuras investigaciones.

Desde esta perspectiva, el trabajo desarrolló una exploración literaria sobre el tema de la revisoría fiscal, a partir de su conceptualización, caracterización e interpretación de sus responsabilidades derivadas y obligaciones en torno a las organizaciones y el creciente número de delitos económicos y financieros en los últimos diez años.

Así mismo, permitirá ampliar el conocimiento sobre: los requisitos mínimos exigidos por la legislación colombiana para el ejercicio de la actividad de revisoría fiscal; las responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal establecidas en la regulación comercial colombiana; y finalmente, sobre los diferentes fraudes económicos y financieros en los que se han visto involucrados los revisores fiscales en los últimos diez años.

Atendiendo estas pretensiones, el estudio contribuirá con la profesión contable para analizar los retos a los que se enfrenta el contador al asumir el rol de revisor fiscal en las empresas colombianas, clarificando así, las diversas responsabilidades y obligaciones inherentes a esta actividad profesional, tipificadas en la legislación colombiana y evidenciadas en el campo empírico de la profesión.

2. OBJETIVOS

2.1. GENERAL

Analizar los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de fraudes económicos y financieros en los últimos diez años.

2.2. ESPECÍFICOS

- Examinar los requisitos mínimos exigidos por la legislación colombiana para el ejercicio de la actividad de revisoría fiscal.
- Caracterizar las responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal establecidas en la regulación comercial colombiana.
- Describir los diferentes fraudes económicos y financieros en los que se han visto involucrados los revisores fiscales en los últimos diez años.

3. METODOLOGÍA

El enfoque metodológico estuvo constituido por un trabajo de revisión documental conducido bajo un paradigma cualitativo, contextualizado por Hernández, Fernández y Baptista (2014) como un estudio desarrollado sobre la base de la recolección y análisis permanente de datos, a través del cual se logran afianzar las preguntas de investigación, y a partir de las cuales pueden surgir nuevos postulados o interrogantes adicionales.

Para Ruiz (2012), los estudios centrados en este paradigma se fundamentan en el entendimiento y la interpretación, que tienden a la subjetividad del juicio del intérprete, y se basan en la investigación constante, interacción del investigador con la fuente investigada, así como, búsqueda del significado; desde esta perspectiva, el estudio adoptó este enfoque metodológico considerando su modo de abordar la problemática definida a través de la descripción de los postulados teóricos, legales y reglamentarios establecidos sobre el tema de la revisoría fiscal en Colombia.

3.1. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

En enfoques cualitativos el diseño de la investigación se sostiene sobre un estudio flexible, Ruiz (2012), afirma que estos se basan en el descubrimiento, captación y comprensión de un tema investigado. De tal modo, que la interpretación de las normas, autores y pronunciamientos sobre la actividad profesional del revisor

fiscal permitirá su descripción y reconocimiento a través de la crítica constante de su ejecución.

El diseño de este estudio se centrará en la descripción, la cual según Monje (2011) permite “reunir los resultados de la observación en una exposición relacionada de los rasgos del fenómeno que se estudia de acuerdo con criterios que le den coherencia y orden” (pág. 95), en otras palabras, el análisis del rol del revisor fiscal se realizará a partir de la generalización de los hallazgos evidenciados, obtenidos sobre la base de la revisión de textos y leyes, así como, el conocimiento de hechos empíricos que demostraron fraudes en diferentes empresas donde la actividad profesional del revisor se vio involucrada.

3.2. LA CONSTRUCCIÓN DEL TEXTO

Como todo texto académico el presente trabajo acudió a un enfoque metodológico para la construcción del escrito, el cual comprende temas de análisis y revisión sobre la revisoría fiscal en Colombia. Ruiz (2012), argumenta que este tipo de análisis se aplica sobre textos propios preparados por el investigador, en forma de notas, resúmenes o transcripciones que generan valor agregado al proceso de confrontación de autores.

El estudio utilizará el análisis de contenido como instrumento de confrontación de los autores, profundización de aspectos normativos y refutación de hallazgos en materia de fraudes financieros y económicos, de tal modo, que el texto se construyó a partir de una revisión primaria de autores y leyes, la cual dará la base para fundamentar las conclusiones presentadas en este trabajo.

Adicionalmente, es fundamental dejar claro que el presente trabajo tiene un carácter interpretativo indirecto, por cuando acude al análisis de texto de autores relevantes sobre la revisoría fiscal, así como, la interpretación de la evidencia aportada de fuentes secundarias sobre hechos fraudulentos o delictivos investigados, dejando de lado el conocimiento de las observaciones sociales que originaron la perspectiva de los autores consultados, lo cual de acuerdo a López (2002), representa el sustento primario de una investigación de corte cualitativa.

3.3. COMPRENSIÓN DE AUTORES Y LINEAMIENTOS LEGALES

En la búsqueda de la captación del significado de la información, los lineamientos y requerimientos legales, así como, de los diferentes hechos fraudulentos a analizar en este trabajo, las investigadoras acudieron a la aplicación de la metodología de comprensión expuesta por Salgado (2007), la cual se enfoca en: 1) descubrimiento; 2) codificación; y 3) relativización de los datos.

Fase de descubrimiento: basada en el examen inicial de la literatura hallada a través de los principales buscadores académicos de la red, dentro de ellos: Scielo, Google Académico y Redalib, los cuales permitieron la aplicación de lecturas repetidas, exploración de datos emergentes y la fundamentación de postulados clave para la interpretación del tema de la revisoría fiscal.

En lo tocante a las responsabilidades y obligaciones del profesional contable, actuante como revisor fiscal, se aplicó el descubrimiento de lineamientos a partir de

la revisión de la legislación colombiana, y la interpretación de su doctrina incluida en las diferentes reformas.

Fase de codificación: se desarrolló a partir de la compilación de datos obtenidos en la fase descubrimiento, estructurando así la información obtenida en tres sub categorías de investigación, las cuales a saber incluyen: requisitos exigidos para el ejercicio de la revisoría fiscal, responsabilidad y obligaciones de este profesional, y finalmente, fraudes financieros y económicos.

Salgado (2007) expresa que este momento de la investigación permite categorizar observaciones, codificar datos, refinar el análisis. Es decir, con base en el descubrimiento de datos iniciales se estructuró el estudio en tres sub categorías de trabajo, las cuales a su vez fueron descritas en su interioridad y profundizadas en su análisis a partir de exploración de la literatura.

Fase de relativización de los datos: enmarcada en la contextualización de los hallazgos y sus interpretaciones, dividiendo la información entre los datos solicitados y los no solicitados de acuerdo a la categorización realizada en la fase de codificación.

Además, esta fase se enfocó en la aplicación de la autorreflexión como herramienta interpretativa, para Salgado (2007) este momento del estudio permite “interpretar los datos en el contexto en el que fueron recogidos, cuyas acciones son: Influencia del observador sobre el escenario; Datos directos e indirectos” (pág. 74).

3.4. VALIDEZ Y ÉTICA DEL ESTUDIO

En trabajos de corte cualitativa el reto principal del investigador o los investigadores debe enfocarse en mantener la credibilidad de sus observaciones, garantizando la oportunidad de los hallazgos, fiabilidad de los mismos, y la pertinencia de su significado. González (2002), argumenta que “el uso del conocimiento producido por la ciencia demanda conductas éticas en el investigador y en el maestro. La conducta no ética carece de lugar en la práctica científica” (pág. 93).

En consecuencia, en aras de garantizar una conducta ética y en la búsqueda de la credibilidad de las observaciones, se asume una postura de reconocimiento; primero, en los casos en los que el aporte del autor analizado fuera significativo se realizaron citas textuales, posteriormente interpretadas en el contexto de la discusión planteada; segundo, se argumentó con citas parafraseadas, en los momentos en los que el contexto del autor analizado era distinto al desarrollado, pero cuyas observaciones se podían proyectar al condiciones similares presentadas fuera del propio entorno.

De esta manera, el presente trabajo se fundamenta en la ética de la investigación, respetando las ideas expuestas por los autores, reconociendo la autoría de los aportes a la ciencia, otorgando el crédito a los texto parafraseados o analizados fuera de su propio contexto, así como, lo distinto en sentido lingüístico del aporte realizado por las propias investigadoras sobre el tema analizado.

4. MARCO DE REFERENCIA

El presente trabajo, cuenta con una estructura conducente a dejar evidencia del trabajo realizado por las investigadoras entorno al tema analizado, de tal modo, que este apartado del estudio puntualiza sobre el conjunto de fundamentos normativos expuestos sobre la revisoría fiscal, interpretando los argumentos de los autores referenciados, a través de la crítica y la confrontación de sus razonamientos.

En este sentido, el marco de referencia lo integra la descripción teórica de la categoría analizada, en este caso representada por la revisoría fiscal, así mismo, dentro de este apartado se logra exponer los resultados de la revisión literaria enmarcada en las sub categorías definidas, las cuales están enunciadas en los objetivos específicos, e identificadas en el apartado metodológico del presente estudio.

REVISORÍA FISCAL

Castro y otros (2015), sostienen que la figura del revisor fiscal en las compañías se crea para ejercer funciones de vigilancia y el control, y estas son de obligatoria existencia tanto en las empresas, como en las entidades públicas, en ocasiones, este órgano legal está asociado con “el examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de la sociedad, así como también, en la supervisión de las áreas administrativas” (pág. 72).

Al respecto, Pavas (2003), hace referencia realizando una historicidad de la expresión aplicada para designar al profesional en función de revisoría, y expone, que el primer momento jurídico en el cual Colombia aplicó la expresión “revisor” fue a través de la Ley 70 de 1913, la cual constituyó la institucionalidad del revisor de la junta de conversión, ente que había sido previamente creado por la Ley 69 de 1909, y su función era la reorganización de la circulación de billetes y monedas en el país, adicional a otras funciones monetarias previamente establecidas en la propia normativa.

De acuerdo al referido autor, en el texto legal se indicaba con claridad las funciones del revisor en el caso de la junta de conversión, estableciendo mecanismos para el ejercicio de la revisoría, la cual debía ser realizada a través de supervisiones físicas del órgano de vigilancia en esta institución pública, se daba prioridad al número de visitas que se debían practicar a las instalaciones de la junta, así como, las actividades de revisión que se debía ejecutar en cada una de ellas.

El segundo momento, para Pavas (2003), comienza con la sanción de la Ley 17 de 1925, en la cual se retoma el vocablo revisor, esta vez impulsando su actuación hacia el sector privado de la nación, designándolo como un agente de alto nivel jerárquico que debería ejercer funciones de control en este caso, sobre el Banco de la Republica.

Pavas (2003) ofrece evidencias de lo que Castro y otros (2015) argumentan en su trabajo, y es el hecho que la revisoría fiscal es un órgano legal de control y vigilancia, que por normativa debe ser cumplido en instituciones tanto públicas como

privadas, las cuales deben desempeñar condicionamientos claros establecidos en las leyes colombianas, y asumir un rol de inspección sobre el control interno, las políticas administrativas desarrolladas, así como, ejercer labores de auditoría de los estados financieros.

En este contexto, Archibold (2009) expresa que la revisoría fiscal como institución se afianza en la extensión del control estatal a las fuerzas vivas del sector privado, de conformidad con este autor, la legislación colombiana

extiende el interés controlador a la esfera de la iniciativa privada, de alguna manera descentraliza la función control en el sentido que se aparta del aparato institucional del Estado confiéndole al profesional de la Contaduría Pública (quien soportado en la confianza social), para que ejerza labores propias de control estatal a través de la institución de la Revisoría Fiscal. (pág. 189).

Interpretando la perspectiva de Archibold (2009), se puede puntualizar tres aspectos fundamentales para comprender la actividad profesional de revisoría; en primer orden, emerge de la legislación, por tanto, es de obligatorio cumplimiento para las entidades sometidas a este órgano; en el segundo, se fortalece en la confianza pública que debe generar el profesional contable en su ejercicio laboral, el tercero, y quizás el más relevante, que representa la descentralización del control originariamente conferido por la normativa al estado colombiano, ahora transferido al Contador Público como profesional que busca garantizar el interés público.

Como consecuencia de su derivación normativa, Castillo (2008), expresa la definición de revisor fiscal enfrentada a un vacío teórico, considerando que el decreto 410 de 1971, identificado por la mayoría de los colombianos como Código de Comercio, no señala una conceptualización clara de esta actividad, sino su

enfoque se centra en listar una serie de actuaciones que el profesional debe atender para cumplir su rol, el cual se encuentra enmarcado en el interés público.

Sin embargo, aun cuando la conceptualización de revisoría fiscal puede encontrarse difusa en la norma comercial de Colombia, existen numerosas investigaciones cuyos hallazgos se esfuerzan por dejar pistas de una aproximación teórica de esta actividad de control. Rengifo (2014) es una de las investigaciones enmarcadas en conceptualizar la revisoría fiscal como actividad de control, el referido autor sostiene que esta

es una disciplina establecida como el órgano de control y vigilancia de las empresas de cierta envergadura, las cuales deben cumplir con unos requisitos mínimos para el nombramiento de Revisor Fiscal, el cual es nombrado por la asamblea de accionistas o la junta de socios. (pág. 3).

Es decir, para Rengifo (2014) la revisoría fiscal es una institución legal, con roles de investigación en determinadas sociedades de comercio, esta investido de autoridad jurídica, lo cual le otorga reconocimiento y responsabilidad a su actuación, su consideración profesional está sometida al libre albedrío del máximo órgano direccional de la empresa, representado a través de la junta de socios o asamblea de accionistas según sea el caso.

Adicionalmente, López (2005) argumenta que esta actividad del contador se enmarca en un carácter preventivo, y se define como un agente de control y vigilancia en las organizaciones, su rol se contextualiza principalmente en responsabilidades frente a inversionistas, Estado, clientes, proveedores, administración y comunidad. Desde esta postura, la función del revisor fiscal es

advertir hechos de manera anticipada, es decir, trabajar sobre datos predictivos y no sobre la base de evidencia eventos pasados.

No obstante, Hernández, Franco, Canabal, Sánchez y D'Andreis (2017) agregan que la revisoría fiscal es un “órgano de fiscalización para el interés de la comunidad que solo existe en Colombia... el cual debe sujetarse a las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento” (pág. 222). La misma es definida por el Consejo Técnico de la Contaduría de Colombia (2013) a través del pronunciamiento No. 7 como

un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. (pág. 5)

Siendo así, la revisoría es una actividad de aseguramiento de la información, en la cual el profesional contable debe aplicar para su desarrollo estándares internacionales cuya esencia busca garantizar la calidad del trabajo y se enfoca en aumentar el grado de confiabilidad de los estados financieros, conforme con la NIA 200 (IAASB, 2018), lo cual se logra a través de la expresión de un opinión sobre si los estados financieros fueron preparados conforme a un marco de referencia para la información financiera.

De esta manera, los preceptos teóricos expuesto por López (2005) se cuestionan frente a los argumentos de Hernández y otros (2017) y al pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría de Colombia (2013),

considerando que al definirse la revisoría fiscal como un órgano de auditoría de los estados financieros, y al asegurar que el profesional contable que asume tal rol debe fundamentar su labor en las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIA), se puede refutar el carácter preventivo de la revisoría.

En otras palabras, de acuerdo a lo señalado por la NIA 200 (IAASB, 2018) las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información se enmarcan en la ejecución de la auditoría sobre hechos históricos (pasados), y con base en ello se deben dictaminar los estados financieros para aumentar la credibilidad de su información.

De tal modo, que hablar de un carácter preventivo como lo hace López (2005) puede representar una quimera para la conceptualización de la revisoría fiscal, si al caracterizar esta actuación no se considera que la prevención debe enmarcarse en la evidencia obtenida de conformidad con la NIA 500 (IAASB, 2018), la cual se obtiene sobre la base de hechos pasados, que indiscutiblemente podría proyectar eventos futuros de conformidad con la NIA 570 (IAASB, 2018), pero en ningún caso debe considerarse como un dato proyectivo cierto, sino que este está impregnado de subjetividad e incertidumbre del entorno de la sociedad.

En este contexto, para Giraldo (2009) la actividad del revisor fiscal es una labor investigativa que incita al contador a asumir roles a través de los cuales se enfoca en atender la responsabilidad jurídica que por normativa es delegada a su actividad, de esta manera está obligado a informar o revelar hechos ilícitos y por tanto, irregulares dentro de las sociedades, y de conformidad con la NIA 250

(IAASB, 2018) vigilar el cumplimiento de las leyes y regulaciones que tengan incidencia en la actividad económica desarrollada por la entidad.

Aunado a esto, Giraldo (2009) señala que la revisoría fiscal se ajusta a un marco normativo para su cumplimiento cuyo establecimiento insta a un compromiso del contador de velar por el interés público, el cual fue delegado del estado hacia su profesión, argumentando su conferimiento a partir de la consideración de la esencia de la contaduría en el ámbito colombiano e incluso a nivel mundial.

Con base en las afirmaciones anteriores, se puede concretar que la revisoría fiscal es una actividad de aseguramiento de la información, que adicional a la vigilancia del cumplimiento normativo y el seguimiento de las políticas de control interno, se abastece de información necesaria para garantizar que la organización no está siendo utilizada para hechos delictivos, o esta incurra en ellos.

Como diligencia de aseguramiento, la revisoría fiscal, debe fundamentar su labor en el acatamiento de Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés), dispuestas para su adopción en el territorio colombiano, y de cuyo conocimiento emergen una serie de responsabilidades, obligaciones y compromisos sociales, dentro de los cuales sin duda alguna la defensa del interés público es el más relevante.

Sintetizando, revisoría fiscal es un órgano de inspección, vigilancia, control y aseguramiento de la información, exigido por el Código de Comercio colombiano, y

reglamentado a través de la costumbre y la doctrina jurídica, cuyo nombramiento amerita la autorización de la junta de socios o la asamblea de accionistas de las sociedades sometidas a su regulación, quienes de conformidad con su libre albedrío deben nombrar para estas funciones un profesional de la Contaduría Pública, quien deberá ejercer labores inherentes a este cargo de conformidad con la leyes, estatutos de la compañía y regulaciones esenciales de su trabajo.

5. MARCO LEGAL

El marco legal de un trabajo investigativo corresponde con el compendio jurídico que contextualiza la problemática y los hallazgos del trabajo realizado, en este estudio para identificar el conjunto de legislaciones que en el ámbito colombiano fundamentan la actividad del revisor fiscal, considerando su aporte a las sociedades de comercio, la defensa y protección del interés público, así como, el aumento y de la confiabilidad de la información financiera que audita.

5.1. DECRETO NÚMERO 410 DE 1971 (CÓDIGO DE COMERCIO)

El Código de Comercio, identifica el conjunto de sociedades y compañías, que de acuerdo al legislador deberán someterse al control y vigilancia del revisor fiscal, su doctrina jurídica describe: las sociedades obligadas al control de este profesional contable; mecanismos para su elección y nombramiento; así como, los lapsos de su período y remoción; además de las funciones asignadas a su cargo.

Adicionalmente, el referenciado texto legal establece los requisitos exigidos para la emisión del dictamen sobre los estados financieros, y el informe que deberá ser presentado ante la junta de socios o asamblea general de accionistas, según sea el caso, responsabilidades, derechos y obligaciones que debe asumir el revisor fiscal durante su actuación, y finalmente, algunas restricciones y sanciones a las cuales se somete por incumplimiento de sus funciones.

Interpretando la doctrina jurídica establecida en el Código de Comercio colombiano, es fundamental señalar que esta es la base fundamental sobre la que se sustenta este trabajo de investigación, considerando que la figura del revisor fiscal está establecida en la referida norma y sobre esta se sustenta la actividad de revisión, control y fiscalización ejercida por el profesional contable durante su actuación de revisoría.

5.2. LEY 43 DE 1990

Establece las implicaciones legales que asume el Contador Público cuando por el desarrollo de sus funciones dictamine y de fe pública sobre la información financiera de las entidades, instituye la presunción que todas las actuaciones profesionales del contable se ajustan a derecho, salvo especificación en contrario por el mismo actuante, así mismo, señala que en todas las actividades donde el contador asuma posiciones de dar fe pública, este asumirá las obligaciones civiles y penales derivadas de la actuación de un funcionario público.

Además, identifica en el artículo 37 el conjunto de principios éticos aplicables a la profesión contable, sin distinguir o estratificar ningún tipo de actividad particular, dentro de ellos están los siguientes: Integridad; Objetividad; Independencia; Responsabilidad; Confidencialidad; Observaciones de las disposiciones normativas; Competencia y actualización profesional; Difusión y colaboración; Respeto entre colegas; y Conducta ética.

Con base en el análisis anterior, la Ley 43 de 1990, fortalece esta monografía considerando que su doctrina legislativa contextualiza la responsabilidad penal que asume el revisor fiscal cuando en uso de sus atribuciones de fe pública sobre la información que presenta, de tal modo, que impulsa el rol del contador a la ejecución de una auditoría direccionada por procedimientos de auditoría claros, tendientes a otorgar evidencia concluyente que permita sustentar objetivamente su dictamen profesional, lo cual indiscutiblemente representará un resguardo de su responsabilidad como actuante.

5.3. LEY 222 DE 1995

Describe las características que deben cumplir los estados financieros dictaminados por el revisor fiscal, además establece la responsabilidad administrativa que asume el profesional contable frente a la rendición de cuentas de las empresas obligadas a su control, vigilancia y auditoría. Específicamente el artículo 48 de esta Ley informa sobre la responsabilidad del revisor frente al derecho de inspección que pueda ser ejercido por alguno de los asociados de la compañía, así como su disposición a garantizar que se le sea suministrada la información concerniente a su derecho.

Igualmente, promueve la remoción del revisor fiscal en los casos en que se comprobare que este teniendo conocimiento que la empresa se encuentra en situación de insolvencia económica no la comunico oportunamente ante la junta provisional de acreedores o el contralor, lo mismo ocurrirá en situaciones donde el

profesional haya dejado de exigir la revelación de la afectación del negocio en marcha en los estados financieros.

Como se evidencia, la Ley 222 de 1995 sanciona obligaciones y responsabilidades particulares del revisor fiscal, lo cual deja clara su incidencia en el desarrollo de esta investigación contextualizando que la actividad del contador en calidad de revisor, inspector y fiscal de los estados financieros, los movimientos administrativos, y las políticas de control interno de la entidad se enfocan en el acatamiento normativo y por tanto se someten a un conjunto de implicaciones legales que pueden generarle sanciones, tal como lo expone la presente Ley.

5.4. LEY 190 DE 1995

Tipifica un conjunto de obligaciones sobre el revisor fiscal cuando su actuación profesional la realice en empresas que celebren contratos con el estado colombiano, demandando del contador, entre otros: la obligación de garantizar que no se efectúen pagos a funcionarios estatales productos de la celebración de un contrato determinado; velar que los estados financieros incluyan en su determinación los ingresos, costos y gastos derivados del contrato celebrado; colaborar en la ejecución de contraloría, auditoría y control sobre las empresas involucradas en contratos.

En consecuencia, la referida Ley aporta directrices para contextualizar la responsabilidad del revisor fiscal cuando su actuación profesional se realice en empresas cuyo desarrollo económico incluya la celebración de contratos con el

estado colombiano, de tal modo, que permite profundizar el logro del objetivo de investigación el cual incluye como factor secundario la caracterización de las responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal establecidas en la regulación comercial colombiana.

5.5. LEY 1314 DE 2009

Señala los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, que deberán ser aplicados en el territorio colombiano, identifica las autoridades competentes, los mecanismos y procedimientos para la expedición de un plan de adopción que proponga el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia, además, identifica las entidades responsables de la vigilancia y monitoreo del cumplimiento de esta normativa.

Tomando en consideración que el revisor fiscal debe ejercer funciones de auditor de los estados financieros en las entidades en las que ejerce su actuación profesional, debe conocer los lineamientos establecidos en la Ley 1314, a fin de caracterizar objetivamente la planificación y ejecución de la revisión de la información financiera de su cliente, evaluando que esta norma evidencia el marco regulatorio adoptado en Colombia para la preparación y presentación de los estados financieros de las sociedades.

Además, la Ley 1314 se incluye dentro del marco legal de este trabajo, al analizar que en la actividad profesional del revisor fiscal, este debe conocer los lineamientos normativos que hacen mención a la adopción de Normas

Internacionales de Auditoría para la revisión de los estados financieros en el ámbito colombiano, es decir, los condicionamientos de adopción de los estándares internacionales de contabilidad, información financiera y revisión deben formar parte del conocimiento del revisor fiscal y, por tanto, deben ser analizados en el contexto de las investigaciones enmarcadas en las actividades de revisoría.

5.6. PRONUNCIAMIENTO 7 DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.

Emite un conjunto de directrices profesionales sobre las cuales el Contador Público debe laborar cuando su actuación profesional sea la revisoría fiscal, conceptualiza esta práctica, la caracteriza y establece un conjunto de postulados y premisas sobre las cuales se debe desarrollar, realiza una distinción entre el revisor fiscal y el auditor, enfatizando en que el primero tiene una función más extensa en cuanto a la revisión del cumplimiento del control interno, la evaluación de las políticas administrativas y la expresión de una opinión sobre los estados financieros de las sociedades en las cuales ejerce labores de fiscalización.

Siendo así, el pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría de Colombia (CTCC), forma parte del compendio normativo y legislativo de esta investigación, considerando que establece las bases conceptuales de esta práctica profesional, y reflexionando que el Código de comercio presenta de manera difusa su definición, y solo se esfuerza en establecer lineamientos para su ejercicio, en otras palabras, esta directriz del CTCC representa una alzada terminológica que permite comprender con mayor claridad la función de revisoría y sus mecanismos

de desarrollo y progreso en las entidades que son controladas, verificadas y fiscalizadas por este órgano.

6. RESULTADOS

Como todo trabajo de investigación, al trazar unos objetivos claros y previamente contextualizados se debe obtener un conjunto de observaciones sobre las cuales el investigador o los investigadores fundamentaran sus conclusiones y consideraciones finales. De esta manera, en este apartado de la investigación, se esbozan los fundamentos teóricos sobre los cuales se sustentan las validaciones finales o conclusiones.

Los resultados se estructuran de acuerdo a los objetivos específicos planteados, de esta manera se presentan: requisitos mínimos para el ejercicio de la revisoría fiscal; responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal; fraudes económicos y financieros en los que se han involucrados algunos revisores fiscales en Colombia.

REQUISITOS MÍNIMOS PARA EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL

Se ha mencionado que la revisoría fiscal es una actividad prevista y reservada para el contador público, quien en el ámbito colombiano debe cumplir con las disposiciones legales aplicables, y prever que ante cualquier involucrado con la entidad cuente con el perfil necesario para su ejercicio, además de poseer las competencias mínimas que le permitan desempeñarse como auditor de los estados financieros, evaluador de las políticas de control interno, y analista de las políticas administrativas y de gestión de la entidad.

De conformidad con la doctrina jurídica establecida en el Decreto 410 de 1971, los requisitos que debe cumplir el contador para actuar en calidad de revisor fiscal incluyen: 1) Ser electo o designado; 2) Ser independiente; 3) Cumplir con el período de designación; 4) Poseer las competencias profesionales; 5) Colaborar con los órganos de control y fiscalización; 6) Mantener la confidencialidad en su actuación; y finalmente, 7) Cumplir el perfil profesional.

1) Ser electo o designado

De conformidad con el artículo 204 del Código de Comercio colombiano, el revisor fiscal debe ser electo por la mayoría absoluta de la asamblea o de la junta de socios, cuando se trate de Sociedades Anónimas o Sociedades Limitadas. En los casos de las sociedades comanditarias por acciones, la elección deberá realizarla la mayoría de votos de los comanditarios. Finalmente, en las sociedades extranjeras le corresponde su nombramiento al órgano competente de acuerdo con los estatutos que por escritura pública se tengan registrados ante el Registro Mercantil y la Cámara de Comercio.

2) Ser independiente

Se ha evidenciado que las funciones de la revisoría fiscal incluyen entre otros la auditoría de los estados financieros, la cual además de requerir una evaluación objetivamente del cumplimiento de la legislación, los estatutos sociales, y las políticas de control interno de la entidad, demanda independencia profesional que

le facilite al revisor la expresión de una opinión objetiva e imparcial, y el ejercicio de una verificación, control y fiscalización, de manera razonable. El artículo 205 del Decreto 410 de 1971 establece que no podrán ejercer la revisoría fiscal:

1. 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.
 2. 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.
 3. 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.

Interpretando las directrices emanadas del Código de Comercio puede afirmarse que este demanda la independencia profesional del revisor, en concordancia con los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) (IAASB, 2018), la cual señala que en los trabajos de aseguramiento de la información el profesional contable debe garantizar su independencia mental y aparente que le permita expresar una opinión de manera objetiva, libre de influencias de terceros y alejado de conflictos potenciales de intereses.

Aunado a esto, debe considerarse que la independencia como requisito legal para el ejercicio de la revisoría fiscal, trasciende las disposiciones normativas establecidas en el ámbito colombiano, y se ubican en un requerimiento internacional para garantizar la calidad del servicio profesional prestado. Se incorpora así la parte ética del auditor, considerando que de acuerdo al Manual del Código de Ética para

Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018), es este quien debe evaluar antes de aceptar un trabajo, si puede mantener su independencia, la cual no pueda ser puesta en duda por ningún tercero.

3) Cumplir con el período de designación

De conformidad con la legislación colombiana, el revisor fiscal debe ejercer sus funciones por el mismo período de tiempo de la junta directiva, si esta funciona en la sociedad donde este ejerce su actividad, caso contrario, durante el tiempo que haya sido especificado en los estatutos sociales. Sin embargo, de acuerdo al artículo 206 del Decreto 410 de 1971 “podrá ser removido en cualquier tiempo, con el voto de la mitad más una de las acciones presentes en la reunión”.

En otras palabras, la actividad de revisoría fiscal debe ajustarse al cumplimiento de sus funciones durante un lapso previamente definido, tiempo durante el cual el profesional contable debe ser garante del cumplimiento de la legislación colombiana por parte de la entidad, así como, de certificar con su actuación que sus acciones se ajustan a parámetros de independencia, integridad, competencia y diligencia profesional, todo ello de conformidad con lo establecido en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018).

4) Poseer las competencias profesionales

Como profesional contable, garante de dar fe pública el revisor fiscal debe considerar antes de aceptar su designación que posee el conocimiento necesario para realizar su actividad profesional conforme a lo dispuesto en la legislación colombiana. Al respecto el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018) expresa que son obligaciones del profesional contable: mantener el conocimiento necesario a un nivel razonable que le permita realizar un trabajo acorde con las exigencias del cliente y en todo caso bajo los lineamientos legales aplicables.

Las competencias profesionales del revisor fiscal deben contribuir en su actividad para ejercer apropiadamente sus funciones de conformidad con el artículo 207 del Decreto 410 de 1971, las cuales incluyen:

- 1.- Vigilancia de las operaciones realizadas por la sociedad, y que estas se ajusten a las directrices emanadas por la normativa legal aplicable, así como, a los estatutos sociales de la compañía.
- 2.- Informar al órgano de control o autoridad jerárquica correspondiente dentro de la entidad, sobre las irregularidades que estén ocurriendo en el funcionamiento interno, esto deberá realizarlo por medios impresos.
- 3.- Garantizar que se realicen los registros contables apropiados de acuerdo a los hechos o fenómenos contables y económicos registrados durante el período, que estos atiendan a principios de celeridad y oportunidad, para suministrar información

apropiada a la toma de decisiones, las cuales serán tomadas en juntas de socios o en juntas directiva.

4.- Ejercer labores de contraloría e inspección de los bienes de la entidad, y coordinar que se tomen acciones necesarias para la protección, conservación y custodia de los estos.

5.- Inspeccionar y ejercer labores de control sobre los valores sociales de la entidad.

6.- Dictaminar sobre la información financiera de los períodos durante los cuales ejerza labores de control, fiscalización y verificación.

7.- Disponerse al cumplimiento de leyes y estatutos, así como, hacer del conocimiento público los mismos para su acatamiento general dentro de la sociedad.

5) Colaborar con los órganos de control y fiscalización

El revisor fiscal por ser un órgano de control y vigilancia dentro de las entidades, tiene un conjunto de deberes y obligaciones que debe asumir en pro de gestionar apropiadamente su labor profesional, de esta manera asume un rol de responsabilidad plena cuando además de aceptar su designación durante un período de tiempo establecido, asume una conducta íntegra, la cual de acuerdo al numeral 9 del artículo 207, del Decreto 410 de 1971, debe “colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados”.

Además de lo señalado en la normativa anterior, puede afirmarse que la comunicación del revisor con los órganos de control y vigilancia trasciende el ámbito del territorio colombiano, y se ubica en el plano de la estandarización normativa, es decir, el requerimiento de comunicación del auditor, en este caso quien ejerce funciones de revisoría fiscal en Colombia, está obligado por norma profesional a informar a los órganos competentes cualquier indicio de fraude, defraudación fiscal o incumplimiento normativo, esto con el propósito de resguardar su responsabilidad de conformidad con la NIA 240 (IAASB, 2018).

Estas comunicaciones podrán variar en función del riesgo evaluado, el tipo de responsabilidad a la que este expuesto el revisor y otros factores que a juicio del profesional contable puedan considerarse como razones agravantes o atenuantes para el establecimiento de una comunicación e incluso algún tipo de denuncia particular, la NIA 250 (IAASB, 2018) al respecto señala que el auditor deberá considerar el grado del incumplimiento que evalúe dentro de la entidad, y si este podría generarle algún tipo de responsabilidad penal o administrativa.

6) Mantener la confidencialidad en su actuación

La confidencialidad, es un tema sobre el cual versa la conducta del profesional contable, tanto es así, que su exigencia en el ámbito mundial se encuentra fundamentada en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018), además, de su requerimiento establecido en las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información (IAASB,

2018), las cuales establecen consideraciones especiales para el mantenimiento del secreto profesional o su ruptura en los casos en los fueren necesarios.

De manera general el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018), establece la prohibición al contador de revelar la información obtenida durante un trabajo profesional, o sacar provecho de la misma para obtener beneficios particulares o personales sobre estos, sin embargo, este mismo instrumento normativo señala que se podrá divulgar la información obtenida durante una labor profesional, cuando exista algún tipo de disposición legal que lo obligue a hacerlo.

En el ámbito colombiano, el Decreto 410 de 1971 establece que el profesional contable actuante en una sociedad en condición de revisor fiscal debe

guardar completa reserva sobre los actos o hechos de que tenga conocimiento en ejercicio de su cargo y solamente podrá comunicarlos o denunciarlos en la forma y casos previstos expresamente en las leyes. (artículo 214)

Se evidencia entonces, que el comportamiento profesional confidencial es un requisito ético global, que a su vez emana de una disposición normativa en el ámbito colombiano, atiende criterios del secreto profesional de una manera temporal por cuanto puede ser revelado en los casos en los que el revisor encuentre la obligatoriedad de su divulgación en el cumplimiento de una determinada Ley, o cuando este, luego de evaluar la responsabilidad derivada de su silencio considere que puede tener implicaciones legales o administrativas que lo expongan a condiciones de complicidad de hechos fraudulentos o delictivos.

7) Cumplir el perfil profesional

La revisoría fiscal como órgano de control, vigilancia, fiscalización y auditoría, está reservada para ser ejercida por un profesional contable. Al respecto, el Decreto 410 de 1971 en el artículo 215 señala que el revisor fiscal “deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones”.

El dominio establecido por el código de comercio colombiano sobre la profesión contable, denota la obligatoriedad de garantizar que quien actué en calidad órgano de control, vigilancia, fiscalización y auditoría tenga el conocimiento necesario que le permita garantizar realizar su labor de una manera objetiva, armónica e imparcial de conformidad con el marco normativo y la regulación contable aplicable a la sociedad en la cual ejerce su actuación.

No obstante, el mismo texto normativo comercial señala que la designación de revisoría podrá recaer sobre una firma profesional, la cual deberá designar esta actividad a un profesional particular que forme parte de su equipo de trabajo; en otras palabras, la actuación de revisoría se realiza sobre la base de la adjudicación unipersonal de responsabilidad al contador público, quien al contar con el conocimiento necesario para el ejercicio de sus funciones garantiza que dará fe pública con su labor.

RESPONSABILIDADES Y OBLIGACIONES DEL REVISOR FISCAL

Cuando se desarrollan actividades profesionales los sujetos involucrados deben asumir el costo de la responsabilidad y compromiso que esta le crea ante la sociedad, el entorno, la estructura judicial de un país, así como con los pares de su misma profesión.

Específicamente el campo de la revisoría fiscal por ser una actividad contable tendiente a dar fe pública sobre las operaciones, el rendimiento económico, la actividad administrativa y financiera de las empresa e incluso la consideración del acatamiento normativo de la sociedad, se convierte en una actuación profesional de envergadura y encargo, considerada por algunos investigadores como una actividad “delicada” por cuanto implica un conjunto de responsabilidades que si bien algunas están detalladas en la estructura jurídica de Colombia, otras aparecen difusas en su doctrina y requieren un especial cuidado por representar una obligación contingente en la actividad profesional.

El conocimiento, examen y análisis de las responsabilidades del revisor fiscal en el ámbito colombiano amerita su interpretación e identificación clara, de tal modo, que considera el Decreto 410 de 1971, como base fundamental para esta labor. Ortiz y Toloza (2018) expresan que las labores de control, vigilancia, fiscalización y auditoría derivan como responsabilidades específicas en el ámbito: del derecho penal, la conducta social, responsabilidad civil, imposición pecuniaria, y hasta compromiso gremial o profesional desde una perspectiva nacional e internacional.

Responsabilidad Penal

Una de las implicaciones jurídicas más severas a las cuales se enfrenta el revisor fiscal en su actuación, es la condición penal a la cual está expuesto, el artículo 212 del Decreto 410 de 1971 establece que el revisor fiscal que aun cuando conozca o tenga evidencia de la existencia de errores materiales en los estados financieros dictamine los mismos para ser utilizados por la asamblea o a la junta de socios “incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal”.

Se entiende entonces, que la responsabilidad del órgano de control, vigilancia, fiscalización y auditoría agrega obligaciones adicionales al profesional contable cuando a través de la Ley 599 de 2000 se le da a la fe pública carácter de función pública, en otras palabras, el código penal colombiano, agrava la penalización del contador, en términos jurídicos criminales; cuando el revisor fiscal incumpla sus funciones o actúe de manera negligente y de cuyas consecuencias se genere un efecto adverso en los interesados.

En este contexto, el carácter negligente del revisor se contextualiza en términos de conocimiento o desconocimiento de un asunto, es decir, la responsabilidad penal a la que hace referencia la Ley 599 de 2000 se hará efectiva en los casos en los que el profesional contable; dictamine erróneamente sobre la información financiera de la empresa analizada, y cuya opinión genere un impacto negativo en el patrimonio de los inversionistas o interesados, conociendo las

verdaderas razones que originaron el error, o como respuesta de los procedimientos de auditoría aplicados haya debido conocer los mismos.

De esta manera se puede afirmar, que el contador con conocimiento de un hecho irregular o debiendo conocer el mismo no informe oportunamente a los interesados sobre esto tendrá sanciones de tipo penal y por tanto su tratamiento jurídico será el concerniente a una situación delictiva en Colombia.

No obstante, para Ortiz y Toloza (2018) la responsabilidad penal a la cual está sujeta el revisor fiscal no solo ubica este profesional en el plano de la culpabilidad, sino además lo incluye en el contexto de la prevención y control de hechos delictivos en Colombia; los referidos autores enuncian una lista de hechos fraudulentos que de acuerdo a la consideración del código penal de Colombia el revisor fiscal debe estar atento para mitigar la condición que su actuación pueda ser considerada como cómplice de tales acciones.

<i>Delito contra</i>	<i>Acción</i>	<i>Implicado</i>	<i>Sanción</i>	<i>Código Penal</i>
<i>El patrimonio económico</i>	Estafa	El que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno.	Prisión de 2 a 8 años y multa de 50 a 1000 SMLMV	Art. 246
<i>La fe pública</i>	Falsedad en documentos	El servidor público que, en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad.	Prisión de 5 a diez años.	Art. 286

El orden económico social	Contrabando	El que en cuantía 100 y 200 SMLMV, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero.	Prisión de 3 a 5 años y multa de 300 a 1,500 SMLMV Sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor CIF de los bienes importados o del valor FOB de los bienes exportados.	Art. 319
	Lavado de activos	El que administre bienes que tengan su origen ilícito o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre tales bienes, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito.	Prisión de 6 a 15 años y multa de 500 a 50.000 SMLMV	Art. 323
La administración pública	De la celebración indebida de contratos	El servidor público que se interese en provecho propio o de un tercero, en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo o de sus funciones.	Prisión de 4 a 12 años y multa de 50 a 200 SMLMV.	Art. 409
	Del tráfico de influencias	El servidor público que utilice indebidamente, en provecho propio o de un tercero, influencias derivadas del ejercicio del cargo o de la función, con el fin de obtener cualquier beneficio de parte de servidor público en asunto que éste se encuentre conociendo o haya de conocer.	Prisión 4 a 8 años y, multa de 100 a 200 SMLMV.	Art. 411

Matriz 1. Posibles delitos que puede detectar el revisor fiscal

Fuente: Ortiz y Toloza (2018), Adaptada del código penal. 2018

Responsabilidad Social

Al igual que la administración, la gerencia y la gestión organizacional; la revisoría fiscal se enfrenta en la actualidad a los nuevos paradigmas de la responsabilidad que asume con su actuación, de tal modo, que como órgano de control que busca atender al interés público debe enfocarse en satisfacer el producto social y los acuerdos desarrollados entre las empresas y su entorno.

López (2013) señala que en el ámbito de la revisoría fiscal la responsabilidad trasciende “lo meramente financiero y en razón a ello, adquiere compromisos en todos los órdenes en los escenarios nacional e internacional” (pág. 122). En otras palabras, el profesional contable en labores de control y vigilancia debe enfocar su mirada hacia la medición del impacto ecológico que genere el desarrollo económico y productivo de la empresa, de esta manera, podrá emitir reportes que le permitan a las empresas emprender acciones correctivas o mantener las actuales que contribuyan al mejoramiento, mantenimiento y conservación del ecosistema.

En este mismo ámbito, Sánchez (2017) argumenta que la responsabilidad que el estado colombiano ha depositado en el revisor fiscal es tan alta, que motiva al profesional contable a emitir informes que abarquen escenarios donde el efecto social de la explotación económica de la empresa se vea claramente reflejado, todo esto “con el fin supremo de proteger y conservar el entorno natural, para lograr el desarrollo de un medio ambiente sostenible y sustentable” (pág. 10).

Se considera entonces, que la responsabilidad social del revisor fiscal se ubica en el plano de la vigilancia y revelación del impacto ecológico que generan las

actividades de la empresa, de tal modo, que a través de informes de gestión impulsa a la empresa a la búsqueda de una política de gestión verde, es decir, motiva la creación, mantenimiento y reingeniería de procesos productivos, administrativos y fiscales que desde una perspectiva completa permitan la generación de un valor agregado ambiental, lo cual en el mediano y largo plazo permitirá a la empresa contribuir con el entorno y la reducción del calentamiento global.

Responsabilidad civil

Dentro del conjunto de responsabilidades que tiene el revisor fiscal, no se puede dejar de mencionar la contingencia derivada por casos donde producto de su negligencia, dolo o incumplimiento ocasione o permita a la sociedad que vigila la afectación al entorno o la ocasión de daños a terceros. En este sentido, el artículo 211 del Decreto 410 de 1971 establece que el revisor fiscal “responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”.

Interpretando lo señalado por la Enciclopedia Jurídica (2019), el revisor fiscal comete una acción dolosa cuando teniendo conocimiento sobre las consecuencias de sus actos ejecuta un hecho ilícito con la intención de dañar, representando así una acción culposa. No obstante, la comisión de un hecho ilícito sin intención previa de daño también es considerado dolo, reflexionando que, desde una perspectiva jurídica, el profesional contable en la sociedad al violar sus obligaciones coercitivas

asume el compromiso derivado de sus actos, cuyo resultado puede ser para sí mismo o para terceras personas.

En este sentido, la actuación del revisor fiscal asume una responsabilidad civil, cuando en su actividad da fe pública sobre la información financiera de las entidades que controla y vigila, así mismo, cuando a través de su firma certifica documentos, emite opinión o dictamina sobre casos concretos o información particular de las empresas. De acuerdo a la Ley 43 de 1990 el compromiso civil del contador público lo impulsa a

proceder en todo tiempo en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos simulados, así como prestar su concurso a operaciones fraudulentas o de cualquier otro tipo que tiendan a ocultar la realidad financiera de sus clientes, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas. (art. 70)

De los presupuestos jurídicos expuestos por la Ley 43 de 1990 se puede inferir que la responsabilidad civil del revisor fiscal se deriva de la acción dolosa, la cual implica el conocimiento pleno de las consecuencias de los actos generados a partir de su actuación; así como, de la negligencia, referida a la falta de cuidado o atención en el debido proceso que debe conducir la actividad profesional.

Desde una perspectiva civil se espera que el revisor fiscal sea un profesional cauteloso, con conocimiento pleno de las consecuencias de sus actos, con esmerada atención en el bien común, el cual se circunscribe en la atención de un bienestar social que satisfaga los requerimientos y las necesidades de un colectivo y busque la contribución de la empresa a la sociedad.

Responsabilidad pecuniaria

Otra de las responsabilidades asumidas por el revisor fiscal durante su actividad de control es el compromiso pecuniario o administrativo que puede generarse como resultado del incumplimiento de manera dolosa o negligente de sus funciones.

Ortiz y Toloza (2018) argumentan que la revisoría fiscal es una actividad profesional riesgosa por cuanto el contador en conocimiento de las actividades desarrolladas por una empresa puede: poner en peligro su vida, hacerse cómplice de hechos fraudulentos o delictivos, o asumir compromisos económicos producto de la imposición de sanciones establecidas en la normativa colombiana. De conformidad con el Decreto 410 de 1971

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

Se infiere entonces, que las sanciones de tipo pecuniario a las cuales está sometido el revisor fiscal serán impuestas a él en tres condiciones específicas, cuando se determine incumplimiento de la normativa aplicable para su actividad profesional; cuando el cumplimiento sea irregular; o en caso que se demuestre negligencia profesional durante la actividad de control, vigilancia y fiscalización desarrollada.

En este contexto, las sanciones previstas en el artículo 216 del Decreto 410 de 1971 podrán ser impuestas por la Superintendencia de Sociedades, quien lo hará de conformidad con el artículo 217, mediante la emisión de oficio o por la recepción de denuncias. Así pues, se tiene que la responsabilidad pecuniaria implica una afectación del patrimonio del revisor, como respuesta a la solidaridad derivada de su incumplimiento, negligencia o cumplimiento parcial.

Responsabilidad profesional

Como toda actuación profesional, la revisoría fiscal debe asumir una serie de responsabilidades de corte profesional, éstas incorporan el cumplimiento, adopción y puesta en práctica de determinadas normas profesionales a las cuales está sujeto. Ortiz y Toloza (2018) argumentan que en labores de revisoría fiscal la responsabilidad del contador incluye un compromiso ético y disciplinario, es decir, el profesional al aceptar la designación de revisor fiscal en los términos y condiciones de las leyes colombianas, debe apropiarse con decoro del encargo de actuar en apego a las normas profesionales, sean estas de corte ético, procedimental e incluso conductual.

De conformidad con el artículo 80 de la Ley 43 de 1990 un profesional contable deberá atender durante su labor, sea cual sea su naturaleza, las siguientes obligaciones: 1) observar las normas de ética profesional; 2) adoptar las normas de auditoría; 3) cumplir con las leyes vigentes; 4) vigilar el registro y clasificación de los

hechos contables aplicando para ello las normas de contabilidad previstas para cada caso en Colombia.

Igualmente, la NIA 200 (IAASB, 2018) establece que es responsabilidad del contador cuando actúa en labores de aseguramiento de la información, asumir una conducta ética, que además de ser independiente y escéptica, debe garantizar se asume bajo el compromiso social de comportarse de manera: integra, objetiva, confidencial y competente, lo cual le permitirá al auditor, aumentar el grado de confiabilidad de la información financiera sobre la cual emite una opinión profesional.

No obstante, el requerimiento de ética establecido en la NIA 200 (IAASB, 2018) no se limita a contextualizar la conducta profesional, sino se enfoca en dirigir la actividad del auditor hacia el cumplimiento de las disposiciones previstas por el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2018) el cual establece que el profesional contable en su condición de velar por el interés público y en pro de asumir un compromiso social y empresarial con el cliente, organizaciones, instituciones y terceros interesados “acatará y cumplirá el presente Código. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de alguna parte... cumplirá todas las demás partes del mismo”.

Parafraseando los argumentos anteriores se puede afirmar que la responsabilidad asumida por el profesional contable en actividad de control, vigilancia, fiscalización y auditoría se enfoca en el desarrollo de una conducta ética,

responsable y legal apegada a la normativa profesional aplicable de conformidad con el marco internacional, en concordancia con la doctrina jurídica dispuesta por el estado colombiano sobre la actividad del contador público y más específicamente sobre el revisor fiscal.

FRAUDES ECONÓMICOS Y FINANCIEROS EN LOS QUE SE HAN VISTO INVOLUCRADOS LOS REVISORES FISCALES

Uno de los flagelos económicos de mayor relevancia en los últimos años en Colombia y el mundo, ha sido la proliferación del fraude en las entidades, este es definido por el IAASB (2018) en el glosario de términos de las NIA como

un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve a la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta e ilegal. (pág. 18)

La definición ofrecida por el IAASB (2018) distingue dos tipos particulares de hechos fraudulentos, ellos son los cometidos por el personal de una empresa, y el ejecutado por la gerencia, administración o directivos de la compañía. Ambos, representan acciones tendientes a manipular e informar erradamente sobre los bienes de la entidad, las obligaciones asumidas, valoración precisa de su patrimonio, y, por tanto, se derivan de operaciones inaceptables, ilícitas e incluso ilegales que pueden tener consecuencias severas para la empresa o los involucrados.

Así pues, la normativa profesional distingue dos tipos de fraudes que desde el punto de vista del aseguramiento de la información, el control de la entidad, la vigilancia de las operaciones y la fiscalización de la misma, expone al revisor fiscal

a diferentes riesgos, en el caso particular del fraude cometido por empleados, la NIA 240 (IAASB, 2018) identifica que el hurto de mercancía, la malversación de activos por parte del personal operacional del ente, así como, la sustracción ilegal del efectivo son los comúnmente cometidos en la entidad.

En este sentido, el Decreto 410 de 1971, establece puntualmente, que dentro de las funciones del revisor fiscal se encuentra la obligación de “inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia” (numeral 5, artículo 207).

De conformidad con el código de comercio colombiano, el revisor fiscal tiene la responsabilidad de velar por la conservación íntegra de los bienes de la compañía, lo cual lo ubica en una posición de vigilante de su patrimonio, y ante cualquier amenaza al mismo está en la obligación de informar oportunamente ante cualquier miembro de la junta directiva, la administración o la gerencia de la sociedad, (NIA 260, IAASB, 2018), o realizar la denuncia correspondiente ante los órganos competentes (NIA 240, IAASB, 2018).

Se evidencia, que la responsabilidad a la cual se enfrenta el revisor fiscal no solo corresponde a un revisión de los estados financieros con ánimos de expresar una opinión sobre si los mismos fueron preparados conforme a un marco de referencia adoptado por la entidad (NIA 200, IAASB, 2018), sino, su compromiso se ubica en el plano de la revelación de fraudes, bien como efecto preventivo para

evitar que se cometa, o como aspecto forense, al informar a los órganos correspondientes luego de haberse originado el hecho dentro de compañía.

La NIA 240 (IAASB, 2018) señala además que el fraude dentro de las empresas también puede presentarse de tipo administrativo o gerencial, denotando aquí la manipulación de cifras de manera intencional ocasionada por los miembros del gobierno corporativo, la dirección o la gerencia de la entidad, de esta manera, la propia normativa señala que la manipulación de las cifras reveladas en los estados financieros representa un fraude administrativo, que si bien es cometido por la dirección, es uno de los más tendientes a la simulación de hechos lícitos, frente al desarrollo de actividades ilegales dentro de la compañía.

Frente a esto, las Normas Internacionales de Auditoría establecidas por el órgano regulador sobre la profesión contable reafirman la obligación instaurada por el Decreto 410 de 1971, el cual instituye la obligación del Revisor Fiscal de practicar la auditoría de los estados financieros de la empresa, los cuales deben ser suministrados a los órganos de control y vigilancia a los cuales está sometida la sociedad, así como, a los miembros de la junta de socios o asamblea general de accionistas las cuales fundamentaran la toma de decisiones sobre las cifras reveladas en estos.

Significa entonces, que sobre el tema del fraude corporativo se pueden visualizar dos enfoques particulares, el cometido por los empleados y el desarrollado por la dirección de la entidad, los asuntos de la prevención de ambos competen al revisor fiscal en actividad de control, fiscalización e inspección, sin

embargo, los hechos fraudulentos desarrollados por el gobierno corporativo son los más susceptibles de generarle responsabilidad al auditor, por tanto, son los tratados en este apartado del trabajo.

En este sentido, al titular esta sección como “fraudes económicos y financieros en los que se han visto involucrados los revisores fiscales”, se pretende dejar claro que su propósito no es enunciar la totalidad de hechos fraudulentos que han ocurrido en los últimos diez años en Colombia, cuyas implicaciones hayan considerado la obligación del Contador Público, esto ameritaría un estudio minucioso y muy detallado, que si bien no deja de interesar para su investigación no es un asunto propio de este trabajo.

Por esta razón, a continuación, se describen los diferentes fraudes económicos y financieros en los que se han visto involucrados los revisores fiscales en los últimos diez años, dejando claro, que detalla la información concerniente de los casos más referenciados en los buscadores académicos utilizados, por tanto, representan para este estudio los más emblemáticos, estos incluyen: Interbolsa, SaludCoop, Reficar y Efecty.

Interbolsa

Para Fuentes (2015), Interbolsa en Colombia, ha representado uno de los escándalos financieros más importantes de la última década, tomando en consideración su posicionamiento en el mercado bursátil y su repentina caída económica ocurrida a finales del año 2012.

Dentro de los hechos irregulares evidenciados en Interbolsa para Rivera (2017) destacan: manipulación de cifras en los estados financieros; operaciones fraudulentas en el mercado bursátil a partir de la exclusión de sus propias acciones para manipular intencionalmente el precio de estas; maniobras ofensivas con sus acciones, alzas repentinas y bajas imprevistas, aplicando para ello empresas filiales o relacionadas; falsificación de firmas y otros documentos internos que permitieron el endeudamiento exagerado de la compañía y su insolvencia económica.

Además de estos, Osma (2017) señala que la caída de Interbolsa se debió a la ejecución de delitos de captación ilegal de dinero, un porcentaje significativo de sus inversiones no fueron declaradas a la DIAN (órgano recaudador de impuesto en Colombia), su cifra alcanza un valor aproximado de 174 millones de dólares y su origen se obtuvo a través de los Fondos *Premium Capital Appreciation Fund*.

Para Espinosa (2014), el fraude de Interbolsa es bastante complejo y de difícil comprensión, su esencia exterioriza manipulación de información contable, administrativa y financiera, lo cual involucra la combinación de una gerencia estratégica basada en el engaño y el desarrollo de una conducta deshonestas, en opiniones de este autor, toda esta situación ha puesto en duda la conducta de los órganos de control y vigilancia dentro de los cuales se incluye la revisoría fiscal.

Para la revisoría fiscal el caso de Interbolsa ha sido de obligatorio análisis y revisión, por lo cual es fundamental en este trabajo evaluarlo desde diferentes perspectivas, por una parte, el rol del revisor fiscal en Colombia incluye el desarrollo de una auditoría de los estados financieros, enmarcada en la adopción y

cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por IAASB; y por el otro, como órgano de control y vigilancia debe abastecer de información concerniente a lo que involucra la administración interna de la compañía, así como, la revisión de las políticas de control en todos los ámbitos de la gerencia y dirección de la misma.

En lo referente al rol de auditor que debió desarrollar el revisor fiscal en el caso de Interbolsa se puede afirmar, que existió deficiencias profesionales en la revisión de los estados financieros, tomando en considerando que de conformidad con la NIA 200 (IAASB, 2018) el profesional contable tiene la responsabilidad de evaluar la revelación de las partidas a través del desarrollo de una mentalidad cuestionante frente a los datos que se presentan, lo cual de conformidad con la NIA 240 (IAASB, 2018) debió considerar que podían existir condiciones tendientes al fraude y al engaño financiero dentro de la entidad.

Así mismo, el desarrollo de la auditoría incorpora como responsabilidad del Revisor fiscal la evaluación del cumplimiento de la legislación colombiana, de acuerdo a lo señalado por la NIA 250 (IAASB, 2018), y dilucidando que su incumplimiento generaría sanciones sobre los sujetos obligados, dentro de los cuales se incluye el Contador Público actuante como revisor, todo esto razonando los fundamentos legislativos expuestos en el Decreto 410 de 1971.

Frente al engaño de Interbolsa, se precisan además responsabilidades sociales del revisor, pues al hacerse cómplice; bien por negligencia, imprudencia o intencionalmente de estos actos fraudulentos, afectó al sector económico,

productivo y financiero de una nación entera, sumando hechos que vulneran la credibilidad del mercado bursátil colombiano y exponiendo a las demás empresas cotizantes de la bolsa a que sus prestigios financieros puedan ser puestos en duda en cualquier momento.

SaludCoop

SaludCoop una empresa dedicada a los servicios de salud en Colombia, se vio envuelta en hechos de corruptela, definidos por Torres y Sanabria (2018) como “un asalto a los principios éticos y contables” (pág. 4), en opiniones de los autores, dentro de los hechos más relevantes de este caso se encuentran: agrupación de fuertes contratos de prestaciones de servicios con partes relacionadas y empresas filiales, lo cual atentó contra la libre competencia establecida por Ley en Colombia; entrega de anticipos de pagos a proveedores ficticios; innumerables fallas en la prestación del servicio de salud a los usuarios afiliados a esta red.

Adicionalmente, SaludCoop benefició de una manera directa a terceras personas mediante la emisión de pagos sin el soporte legal establecido en el Estatuto Tributario del país, lo cual sin duda alguna afectó el Sistema General de Seguridad Social en Salud, y justificó la base para que el gobierno colombiano iniciara el procedimiento de liquidación de la compañía en noviembre de 2015.

Osma (2017), argumenta que los hallazgos de la evaluación del fraude realizado a través de SaludCoop dejó evidencia de comunicaciones emitidas por la dirección de la empresa, donde se deja claro la prestación de servicios médicos por

montos superiores a los del mercado, lo cual representa una operación fraudulenta en la salud de los usuarios. La manipulación financiera de la compañía acudió a los estados contables, las actas de la junta directiva, así como, los registros de tesorería, fundamentados en soportar las entradas y salidas de dinero.

El vencimiento de cartera de proveedores fue otro de los hallazgos que mostraban los estados financieros de SaludCoop, de acuerdo con Fuentes (2015), las inconsistencias en los registros contables de los servicios recibidos provocó el descubrimiento de casos relevantes en este ámbito; cifras elevadas de cheques emitidos por la empresa que nunca fueron cobrados ni enviados a manos de sus beneficiarios, es decir, las operaciones contables fraudulentas fueron la base para fundamentar el engaño realizado por la sociedad.

Siendo así, la posición del Revisor Fiscal en este caso pudo ser la pieza fundamental para la revelación y esclarecimiento de las operaciones ilícitas, pues de este se espera además de un comportamiento ético, responsabilidad y comprometido con el interés público, una actitud independiente de la entidad en la cual realiza funciones de control, vigilancia, fiscalización y auditoría, todo esto de conformidad con lo establecido en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESB, 2018).

Así mismo, en el marco de las actividades propias de la revisoría el contador debía abastecerse de la suficiente información que le permitiese obtener una seguridad razonable de los procedimientos de control interno diseñados por la entidad, así como, la medición de su cumplimiento de conformidad con lo tipificado

en la NIA 315 (IAASB, 2018), estas políticas de control, a la luz de las condiciones de segregación de funciones, vigilancia y custodia de los recursos de la empresa son claramente cuestionadas por el entorno, considerando que los hallazgos señalan que no existía tal corresponsabilidad que garantizara transparencia en las directrices internas de la sociedad.

Finalmente, la incompetencia profesional del contador actuante como revisor fiscal en el caso de SaludCoop, deja claro que las actividades de control, fiscalización, vigilancia y auditoría no fueron desarrolladas a cabalidad de acuerdo a la exigencia normativa sancionadas a través del Decreto 410 de 1971, considerando que los hechos fraudulentos descubiertos en el 2015 por la Contraloría debieron haber sido revelados en informes oportunamente por el revisor en años anteriores, lo cual sin duda alguna hubiera aminorado el efecto económico producido por este engaño en el sector salud.

Refinería de Cartagena S.A. (Reficar)

Empresa intervenida por la Contraloría General de la República de Colombia, según Giraldo y Bermúdez (2018) durante la auditoría practicada a esta empresa se obtuvo evidencia de: abultamiento del endeudamiento reflejado en los estados financieros; deficiencias en el control y manejo de los recursos derivados del desarrollo de su actividad primaria; exageración de los costos resultados de proyectos de inversión; conflictos laborales internos, provenientes de malas praxis de higiene y seguridad industrial.

Martínez y Ayala (2018), afirman que Reficar presentó inconsistencias administrativas y operacionales desde el momento de su apertura; la conformación de sus socios se realizó considerando su capacidad financiera y no la experticia que tuvieran en el ámbito económico de la empresa, lo cual resulta contradictorio frente al hecho que cuatro años luego de su constitución, su principal socio GLENCORE declaró que no contaba con los recursos económicos y financieros para seguir perteneciendo a la industria.

Para los referidos autores, la sobrestimación de costos referidos al contrato celebrado con Foster Wheeler (FPJVC), fue otra de las irregularidades evidenciadas durante la auditoría practicada a Reficar, adicional a que fueron contratados para un servicio particular y dentro de la prestación del mismo se desvirtúa la responsabilidad asumida, tomándose atribuciones no conferidas en los documentos legales, lo cual indiscutiblemente afectó el desarrollo del gobierno de la entidad.

Reficar, como los casos anteriormente referenciados, representa una responsabilidad colateral asumida por la revisoría fiscal como actividad de aseguramiento, se evidencia mala praxis contable desde la formación jurídica de la compañía, su desarrollo económico, hasta el proceso de cierre o clausura definitiva del mismo, lo cual se manifiesta al margen de lo tipificado en el artículo 207 numeral 1 del Decreto 410 de 1971, el cual establece la obligación al revisor fiscal de “cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos”.

Además, el incumplimiento de las funciones de control que debían ser desarrolladas por el Contador Público deja ver una situación de irresponsabilidad profesional, evaluando que el auditor asume un compromiso moral y ético frente a la revisión de los estados financieros, lo cual está contextualizado en el Pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, además de ser requerido en la actividad profesional por el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IAESB, 2018).

La revisión apropiada de los estados financieros por parte de quien fungía como revisor fiscal en Reficar debió realizarse sobre la base del marco regulatorio internacional de conformidad con la Ley 1314 DE 2009, este adicional a los lineamientos base para el desarrollo de una auditoría de estados financieros requiere la revisión de las cifras y revelación de hallazgos que conforme al juicio profesional del auditor pudieran afectar la hipótesis de negocio en marcha.

En otra palabras, desde la NIA 570 (IAASB, 2018), el contador debió obtener evidencia sobre los procedimientos internos de la compañía que podían afectar el supuesto de empresa en funcionamiento, es decir, escépticamente evaluar cuales hechos podrían poner en peligro el giro económico de la empresa, y revelarlo en un tiempo real, y evaluar de conformidad con su impacto si este debería ser informado a los órganos de control correspondientes, lo cual se evidencia que nunca fue realizado por el revisor.

Efecty

Efecty, empresa dedicada a la prestación de servicios de giros nacionales e internacionales, pagos, recargas y Soat – Pines. Procesada por la Fiscalía del estado colombiano por movilización inapropiada de dinero fuera del territorio colombiano; promovida por asesorías de empresas inexistentes y patrones de lavado de dinero ajustados a las alertas internacionales establecidas sobre la materia.

Osma (2017), expresa que dentro de los causales del procesamiento judicial de Efecty se agrupan casos de “estafa, administración desleal, fraude procesal, enriquecimiento ilícito de particular, lavado de activos, concierto para delinquir” (pág. 57). El mismo autor, citando a la fiscalía señala, que existe evidencia del maquillaje de la contabilidad de la empresa, la cancelación de deudas inexistentes, así como, la simulación de contratos.

Sobre Efecty, gira un arraigado proceso judicial que además de tener fundamentos legales para cuestionar la aplicación de los recursos obtenidos, da evidencia de manipulación de las cifras en aras de lavar activos, es decir, sus características configuran la ejecución de delitos contra orden económico y financiero, los cuales desde la perspectiva de la revisoría debían ser alertados a los órganos correspondientes.

De conformidad con la NIA 240 (IAASB, 2018) el auditor tiene la responsabilidad de diseñar procedimiento de auditoría que busquen considerar si los estados financieros de la entidad auditada pueden presentar errores materiales

provenientes del fraude, es decir, desde la óptima del marco regulatorio, el revisor debió realizar una revisión de los estados financieros escépticamente, considerando la posibilidad que podía tener la administración o cualquier miembro del gobierno corporativo para ejecutar fraudes y utilizar a la compañía como plataforma para su legitimación.

Así mismo, la NIA 250 (IAASB, 2018) establece que el profesional contable que desarrolla una auditoría debe considerar el cumplimiento de la legislación aplicable a la entidad que audita. Desde esta perspectiva, el revisor fiscal debió considerar el cumplimiento de la legislación Colombia por la entidad, la cual ordena además de desarrollar las operaciones de una manera lícita, obliga al auditor a alertas a los órganos correspondientes sobre posibles casos de lavado de activos o defraudación fiscal.

Es decir, sobre la personalidad del revisor la norma descarga un conjunto de responsabilidades y compromisos que este debe asumir con integridad, objetividad, independencia y garantizando el comportamiento requerido para un profesional que además de dar fe pública por la información financiera que audita, asimila el rol de funcionario público otorgado por el estado colombiano a través de su estructura jurídica.

El comportamiento asumido por error, omisión o imprudencia por parte del Revisor Fiscal tanto en el caso de Efecty, como en los anteriormente referenciados, alerta a la población colombiana sobre el desarrollo de delitos económicos, que si bien atentan contra la estructura económica del país, al ponerla en evidencia frente

a otras naciones sobre casos particulares de lavado de activos, delito que ha sido tipificado a nivel mundial, y en cuyas legislaciones han puesto al Contador Público como profesional políticamente expuesto a su prevención.

En este sentido, afirmar que el fraude financiero cometido en Efecty tiene consecuencias solo a nivel disciplinario del profesional por parte de la Junta Central de Contadores de Colombia, es aminorar la magnitud del problema, es evidente que las implicaciones legales cobran especial relevancia en este caso, pues de acuerdo a lo estudiado sobre la responsabilidad penal que tiene el revisor puede afirmar que las medidas privativas de libertad serían la consecuencia más severa a la cual se enfrentaría este profesional.

7. CONCLUSIONES

El objetivo general de esta investigación se fortaleció en analizar los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de fraudes económicos y financieros en los últimos diez años, el cual fue alcanzado una vez se realizó la revisión de la literatura enmarcada en el ámbito de la Revisoría Fiscal, lo que permitió, por una parte examinar los requisitos mínimos exigidos por la legislación colombiana para el ejercicio de la actividad de revisoría fiscal; y por la otra, caracterizar las responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal establecidas en la regulación comercial colombiana.

En lo concerniente al examen de los requisitos mínimos exigidos por la legislación colombiana para el ejercicio de la actividad de revisoría fiscal, se puede afirmar que estos están expresamente establecidos en el código de comercio de la República de Colombia, hacen énfasis en la designación del revisor como órgano de control, vigilancia, fiscalización y auditoría de la entidad, por tanto, este debe ser electo o designado por la junta de socios o la asamblea de accionistas según sea el caso.

Adicionalmente, el revisor fiscal debe ser un profesional independiente, quien en el desarrollo de su actividad profesional debe cumplir con un período de designación, garantizar que cuenta con las competencias profesionales requeridas para realizar sus labores, las cuales le permitan diseñar estrategias enfocadas en el control de los recursos de la sociedad; implementar acciones tendientes a fiscalizar el cumplimiento de la legislación aplicable; así como, asegurarse a través

de la auditoría que los estados financieros sobre los que se tomaran las decisiones económicas hayan sido preparados y presentados conforme a un marco de referencia adecuado con propósitos de información general.

Así mismo, dentro de los requisitos que debe cumplir el Contador Público en el ejercicio de la revisoría se incorpora el deber de colaborar con la labor de los órganos de control y fiscalización, considerando que su trabajo profesional asimila la actuación de un funcionario público, por lo cual se requiere de este mantener la confidencialidad durante el ejercicio pleno de su trabajo y garantizar a los interesados que cumple con el perfil profesional demandado el cual se encuentra contextualizado en la actuación del Contador Público.

Por otra parte, en la caracterización de las responsabilidades y obligaciones del revisor fiscal establecidas en la regulación comercial colombiana, se puede concluir que estas se enmarcan en la de tipo penal, la cual es asumida por el contador una vez ejerce su rol de servir al interés público a través de la vigilancia, control y fiscalización de la sociedad, su obligación incluye medidas privativas de libertad de conformidad con el derecho penal colombiano.

Además de esto, la responsabilidad social caracteriza las obligaciones asumidas por el Revisor Fiscal, considerando que este debe velar por el cumplimiento de la legislación, pero trascender en su acatamiento, debe por tanto, direccionar la sociedad hacia la mitigación del efecto negativo que su desarrollo económico podría generar al entorno, de tal modo, que incorpora una obligación a conciencia, un compromiso moral y ético que va más allá de hacer lo que indica la

norma y ubica a la compañía en un plano de contribución y no de consumo social, lo cual indiscutiblemente se enlace y trabaje de la mano con la responsabilidad civil de este profesional.

Así mismo, el compromiso asumido por el contador en su rol de revisor fiscal involucra una responsabilidad profesional frente al disciplinamiento de su función y la adopción de los estándares internacionales establecidos sobre la Contaduría, lo cual impulsa al auditor a desarrollar su labor armónicamente y bajo principios éticos y morales, cuyo incumplimiento lo expondría a sanciones de tipo pecuniarias.

En lo que respecta al objetivo de describir los diferentes fraudes económicos y financieros en los que se han visto involucrados los revisores fiscales en los últimos diez años, se pudo evidenciar que aun cuando la responsabilidad penal es extensiva a la actividad profesional del auditor este se ha visto involucrado en diferentes escándalos financieros en los últimos diez años, dentro de ellos los más referenciados son los casos de: Interbolsa, SaludCoop, Refinería de Cartagena S.A. (Reficar) y Efecty.

La descripción de estos casos, ameritó su descubrimiento a través de la revisión interna de sus hallazgos, lo que tienen ellos en común es que se fundamentaron en desarrollar fraudes de tipo administrativo considerados por los estándares internacionales de auditoría y reflexionados como ilícitos penales en la legislación colombiana, involucraron: maquillaje de estados financieros a partir del abultamiento de cifras, reconocimiento de deudas no asumidas por la compañía, lavados de activos, fraude en la contratación de servicios, entre otros.

Finalmente, se evidenció que aun cuando todos los ilícitos desarrollados por las empresas analizadas son tipificados penalmente por la legislación colombiana, estos no fueron informados oportunamente por el revisor fiscal lo cual ha implicado su complicidad, bien por omisión, error, o negligencia de acuerdo a la misma normativa, lo cual sin duda alguna ha puesto en tela de juicio el trabajo profesional del auditor en calidad de revisor fiscal en el ámbito del acatamiento normativo en Colombia.

A modo de conclusión general, sobre los retos de la revisoría fiscal en el contexto normativo colombiano frente a la expansión de los fraudes económicos y financieros en los últimos diez años, se puede decir que estos incorporan el desarrollo de una conciencia crítica, reflexiva y ética, no se tratar de asumir compromisos laborales como órgano de control, fiscalización y vigilancia solo para obtener un lucro o una rentabilidad personal, es pues fundamentar el ejercicio de la revisoría sobre la base de la independencia plena, ética y absoluta que garantice a los terceros interesados en la actividad profesional del contador que su actuación es incuestionable y su comportamiento íntegro y responsable.

Por tanto, se recomienda a los profesionales de la contabilidad en actividad de revisoría fiscal, ir más allá de su propio beneficio, repensar sobre su actuación, considerar que los errores del presente marcaran los resultados del futuro, es visualizar una Contaduría verdaderamente pública, incuestionable, fortalecida en la colaboración hacia todas las fuerzas vivas del estado cuya esencia en fortalecer el direccionamiento, control y vigilancia hacia el bien común y el interés general.

8. REFERENCIAS

- Archibold, Wendell (2009). El Control Fiscal y Revisoría Fiscal: Cercanías y Distancias (Primera Aproximación). Económicas CUC/Volumen 30, Número 30/ Enero - Diciembre. Revista en Línea. Disponible en: <https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/1214/950>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.
- Castillo, Jesús (2008). El control fiscal y la revisoría fiscal en las entidades públicas: frente al dictamen sobre los estados contables, ¿quién tiene la razón? Cuadernos de Contabilidad. Vol. 9 / no. 25 / julio-diciembre 2008. Revista en Línea. Disponible en: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3235>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.
- Castro, Milena; Fernández, Anyela y Bolívar, Carlos (2015). La importancia de la revisoría fiscal en Colombia. Dictamen Libre, 16: pp. 71 – 80, Edición No. 16 Enero - Junio 2015, Barranquilla, Colombia.
- Congreso de Colombia (1990). Ley 43. Diario Oficial. Año CXXVII. N. 39602. 13, diciembre de 1990.
- Congreso de Colombia (1995). Ley 190. Diario Oficial No. 41.878, de 6 de junio de 1995.
- Congreso de Colombia (1995). Ley 222. Diario Oficial N° 42156 de diciembre 20 de 1995.
- Congreso de Colombia (2000). Ley 599. Diario Oficial N° 44097 del 24 de julio de 2000.
- Congreso de Colombia (2009). Ley 1314. Diario Oficial No. 47.409, de 13 de julio de 2009.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008). Pronunciamento 7. Pronunciamento Sobre Revisoría Fiscal. Bogotá, Colombia.

Enciclopedia Jurídica (2019). Edición 2020. Texto en Línea. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.com/inicio-encyclopedia-diccionario-juridico.html>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Espinosa, Jaime (2014). Causas y consecuencias de la crisis de Interbolsa en el Sistema Financiero Colombiano. Documento en línea. Disponible en: <http://repositorio.unilibrepereira.edu.co:8080/pereira/bitstream/handle/123456789/1085/CAUSAS%20Y%20CONSECUENCIAS%20DE%20LA%20CRISIS%20DE%20INTERBOLSA.pdf?sequence=1>. Consultado en, octubre, 30 de 2019.

Fuentes, Kenier (2015). Revisoría Fiscal: Su Papel ante los delitos financieros en Colombia. Documento en Línea. Disponible en: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/7508/Revisoria%20Fiscal%20Su%20papel%20ante%20los%20delitos%20financieros%20en%20colombia..pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Consultado en, octubre, 30 de 2019.

Giraldo, Juan (2009). La Importancia de la Revisoría Fiscal como instrumento de Intervención Económica para lograr los Fines del Estado Colombiano. Trabajo de grado Publicado. Universidad de Manizales. Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas. Disponible en: http://ridum.umanizales.edu.co:8080/xmlui/bitstream/handle/6789/175/120_Giraldo_Nauffal_Juan_Fernando_2009%20file2.pdf?sequence=2&isAllowed=y. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Giraldo, Maricela y Bermúdez, Rubén (2018). Responsabilidad social del Contador Público: caso Reficar. Documento en línea. Disponible en: <http://vitela.javerianacali.edu.co/bitstream/handle/11522/11278/Responsabili>

[dad_social_contador.pdf?sequence=1&isAllowed=y](#). Consultado en, octubre, 30 de 2019.

González, Manuel (2002). Aspectos éticos de la investigación cualitativa. Revista Iberoamericana de Educación. N° 29 (2002), pp. 85-103. Revista en Línea. Disponible en: <http://files.formacionintegral.webnode.es/200000047-db9aadd8e7/ASPECTOS%20%C3%89TICOS%20DE%20LA%20INVESTIGACI%C3%93N%20CUALITATIVA.%20GONZ%C3%81LEZ.PDF>.

Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Hernández, Javier; Franco, Diana; Canabal, Javier; Sánchez, Medelín; D'Andreis, Alberto (2017). La Auditoría Ambiental, Una Atribución de las Funciones del Revisor Fiscal. VOL. 8 NÚM. 1 (2017): Revista Aglala. Revista en Línea. Disponible en: <http://revistas.curn.edu.co/index.php/aglala/article/view/1033/812>.

Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Hernández, Roberto; Fernández, Carlos y Baptista, María (2014). Metodología de la Investigación. Sexta edición. *McGrawGill Education*. México.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2018). Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1). Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidades del Auditor sobre la prevención del fraude en los estados financieros. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 500, Evidencia de auditoría. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 570, Empresa en funcionamiento. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 570, Empresa en funcionamiento. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 260, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Londres, Inglaterra.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018) Norma Internacional de Auditoría N° 265, Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad. Londres, Inglaterra.

International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) (2018). Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. Londres, Inglaterra.

- López, Fernando (2002). El análisis de contenido como método de investigación. XXI, Revista de Educación, 4 (2002): 167-179. Universidad de Huelva. Revista en Línea. Disponible en: <http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/1912/b15150434.pdf?sequence=1>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.
- López, Oscar (2005). La revisoría fiscal. Su rol preventivo en las organizaciones. Universidad de Antioquia. 45, pp. 153, 170. Revista en Línea. Disponible en: http://tesis.udea.edu.co/bitstream/10495/4916/1/L%C3%B3pezO_2004_Revisor%C3%ADaFiscalPapelPreventivo.pdf. Consultado en, octubre, 17 de 2019.
- López, Oscar (2013). Responsabilidad social en el ejercicio de la revisoría fiscal. Contaduría Universidad de Antioquia, 62, 107-124. Revista en Línea. Disponible en: http://tesis.udea.edu.co/bitstream/10495/4913/1/L%C3%B3pezO_2013_ResponsabilidadSocial.pdf. Consultado en, octubre, 17 de 2019.
- Martínez, Andrea y Ayala, Luisa (2018). Análisis, responsabilidad de la junta directiva, en las irregularidades presentadas durante la modernización y ampliación de la Refinería de Cartagena S.A – Reficar* (Aplicación de método de estudio de caso simple). Documento en línea. Disponible en: https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1082&context=contaduria_publica. Consultado en, octubre, 30 de 2019.
- Monje, Arturo (2011). Metodología de la Investigación Cuantitativa y Cualitativa. Guía Didáctica. Universidad Surcolombiana. Neiva, Colombia.
- Ortiz, Yuli y Toloza, Claudia (2018). El Revisor fiscal en sus funciones y responsabilidades de tipo civil, penal, administrativa y disciplinaria en Colombia. Trabajo de Grado Publicado. Universidad Santo Tomás. Documento en Línea. Disponible en:

<https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/13024/2018yuliortizcaludiatoloza.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Osma, Norbey (2017). Responsabilidad social del contador, revisor fiscal y auditor, frente a los principales casos de corrupción en Colombia (Agro ingreso seguro, Trasmilenio, Interbolsa, Saludcoop, Reficar y Efecty). Trabajo de Grado Publicado. Universidad de Cundinamarca. Documento en Línea. Disponible en: <http://repositorio.ucundinamarca.edu.co/bitstream/handle/20.500.12558/893/RESPONSABILIDAD%20SOCIAL%20DEL%20CONTADOR%2c%20REVISOR%20FISCAL%20Y%20AUDITOR%2c%20FRENTE%20A%20LOS%20PRINCIPALES%20CASOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Pavas, Daniel (2003). La revisoría fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría?... ¿o las dos? Apuntes Contables, (5). Revista en Línea. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/download/1307/1244>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Presidencia de la República de Colombia (1971). Código de Comercio. Decreto Número 410 De 1971. Bogotá, Colombia.

Rengifo, Sandra (2014). La revisoría fiscal en Colombia. Ensayo para optar al título de especialista en finanzas y administración pública. Universidad Militar Nueva Granada. Documento en Línea. Disponible en: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13056/La%20revisor%C3%ADa%20fiscal%20en%20Colombia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Rivera, Dora (2017). Deficiencias de la Revisoría Fiscal en el caso Interbolsa. Documento en Línea. Disponible en:

<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/17037/RiveraMolinaDoralnes2017.pdf;jsessionid=AE730ABBB6395A255E54174722C9F9D9?sequence=3>. Consultado en, octubre, 30 de 2019.

Ruiz, José (2012). Metodología de la Investigación Cualitativa. Quinta edición. Universidad Deusto, Bilbao.

Salgado, Ana (2007). Investigación Cualitativa: Diseños, Evaluación del Rigor Metodológico y Retos. LIBERABIT: Lima (Perú) 13: 71-78. Revista en Línea. Disponible en: <http://www.scielo.org.pe/pdf/liber/v13n13/a09v13n13.pdf>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Sánchez, Gladys (2017). Credibilidad y responsabilidad social del Revisor Fiscal en Colombia. Memoria de Grado. Universidad Militar Nueva Granada. Documento en Línea. Disponible en: <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/16976/SánchezAfricanoGladysYolanda2017.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Consultado en, octubre, 17 de 2019.

Torres, Kevin y Sanabria, Sebastián (2018). Análisis del aseguramiento de la información financiera caso SaludCoop EPS. Documento en línea. Disponible en: https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1687&context=contaduria_publica. Consultado en, octubre, 30 de 2019.