

**ANÁLISIS DE FACTORES QUE PUEDEN OBSTACULIZAR EL EJERCICIO DE
LA REVISORÍA FISCAL EN EL MARCO DE LA INDEPENDENCIA MENTAL Y
EL ACTUAR ÉTICO EN LOS HOSPITALES DEL VALLE DEL CAUCA.**

ROBINSON HOLGUÍN

Código 201301395

Maestría: 7881 Maestría en Contabilidad

Tutor o Director

EDILBERTO MONTAÑO OROZCO

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD

UNIVERSIDAD DEL VALLE

CALI, 2019.

Contenido

Introducción	5
1. Planteamiento del problema.....	7
1.1. Antecedentes.....	7
1.1.1. La Independencia mental	8
1.1.2. La Ética profesional	10
1.1.3. Estudio de casos.....	12
2. Formulación	13
3. Sistematización	13
4. Objetivos.....	14
4.1. Objetivo general	14
4.2. Objetivos específicos.....	14
5. Justificación.....	15
6. Marcos de referencia.....	18
6.1. Estado del arte	18
6.2. Marco teórico	22
6.2.1. La Revisoría Fiscal.....	23
6.2.2. La Responsabilidad Social	26
6.2.3. La independencia mental.	29
6.2.4. La eticidad.....	32
6.3. Marco Conceptual	35
6.4. Marco Legal	39
6.5. Marco Contextual	49
7. Metodología	52
7.1. Tipo de estudio	52
7.2. Método	52
7.3. Enfoque	53
7.4. Categorías.....	53
7.5. Fuentes y técnicas de recolección de la información.	54
7.6. Población.....	56
8. Antecedentes y parámetros de los referentes desde los cuales se piensa la eticidad de la Revisoría Fiscal en Colombia.	56
8.1. Antecedentes.....	58
8.2. La Revisoría Fiscal	61

8.3.	Parámetros de la revisoría Fiscal en Colombia.	62
8.4.	La profesión de contador Público.....	63
8.5.	La responsabilidad social	64
8.6.	Fases de la Revisoría Fiscal	68
8.7.	Cultura organizacional.....	70
8.8.	La fe pública.....	70
8.9.	Independencia mental	72
8.10.	Responsabilidad ética	73
9.	Limitaciones para el ejercicio profesional del Revisor Fiscal.....	74
9.1.	Limitaciones generales	74
9.2.	Aspectos generales de las entrevistas y las limitaciones encontradas.....	79
9.2.1.	Legislación incompleta.....	82
9.2.2.	Limitaciones derivadas del enfoque	83
9.2.3.	Limitaciones asociadas con la corrupción	84
10.	Percepción de los Revisores Fiscales sobre los principales aspectos que inciden en la independencia mental y actuar ético del Revisor Fiscal en los hospitales del departamento del Valle del Cauca, a partir de su experiencia.	86
11.	Conclusiones	105
12.	Referencias bibliográficas	109

RESUMEN

La presente investigación surge de la necesidad de analizar, dadas las condiciones actuales de la Revisoría Fiscal en Colombia, aquellos factores que se configuran como obstáculos relativos a la independencia mental y al actuar ético del Revisor Fiscal en los Hospitales del Valle del Cauca. Para realizar dicho análisis se implementó una revisión bibliográfica que incluyó investigaciones académicas, documentos legales, sentencias judiciales, artículos de revistas académicas, estudios de casos y doctrinas. El tipo de metodología fue cualitativa, con un nivel de profundidad descriptiva. La conclusión central es que la Revisoría Fiscal enfrenta problemas conceptuales, por ejemplo, aquellos relacionados con la definición de los límites entre esta y la auditoría. Adicionalmente, la práctica de la Revisoría Fiscal en el país se lleva a cabo en medio de una serie de problemáticas que se pueden clasificar en cuatro grupos, a saber: 1. Limitaciones en los recursos destinados para el ejercicio de la revisoría, 2. Problemas asociados a la independencia mental, 3. Limitaciones de las funciones del Revisor Fiscal y 4. Deficiente comprensión del modelo control aplicable al ejercicio de la Revisoría Fiscal.

PALABRAS CLAVE: Revisoría fiscal, Formación ética, Interés público, Confianza pública, Fe pública, Control, NIFF, NIA, Ente económico, Empresa Social del Estado.

Introducción

La presente investigación surge como respuesta a la pregunta por los factores que pueden obstaculizar el ejercicio del Revisor Fiscal de forma independiente y ética en algunos de los hospitales del departamento del Valle del Cauca. Esta inquietud es importante dados los cuestionamientos a los que se ha visto enfrentada la Revisoría Fiscal en Colombia y al papel que juega la academia en la formación de profesionales no solo capaces, sino moralmente íntegros. La pregunta se plantea en un contexto crítico, en términos de independencia mental y de solvencia moral, en el cual los Revisores Fiscales se encuentran inmersos entre la falta de consciencia de la trascendencia social de su actividad y la falta de unos lineamientos legales claros que eviten la ambigüedad y la vaguedad. Frente a esta situación, autores como Rengifo (2014) indican que “... es indiscutible el giro que se debe dar al ejercicio de la revisoría fiscal si se quiere recobrar la importancia de su quehacer” (p. 11).

La Revisoría Fiscal nace como una figura de control establecida por el Estado y encargada de velar por los intereses del público en general. Para esto, se le delega a un contador público de profesión la labor de realizar un control de fiscalización integral y permanente de los hechos económicos en un determinado ente, dando fe pública de sus actuaciones para garantizar el correcto desempeño, transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, la sujeción a las normas legales y la eficiencia y eficacia de la gestión administrativa. Tal es el caso de las Empresas Sociales del Estado (E.S.E); por ejemplo, de los hospitales del Valle del Cauca, los cuales están obligados a contar con esta figura y donde laboran los revisores entrevistados en esta investigación.

Ahora bien, para dar respuesta al interrogante que da origen a esta investigación se establecen tres objetivos específicos que han de ser resueltos en tres capítulos. En el primero de estos se determinan los antecedentes y los parámetros de la ética profesional en el ejercicio de la Revisoría Fiscal. En el segundo, se identifican las limitaciones para el desarrollo de dicho ejercicio; mientras, en el tercer capítulo, se analizan los resultados de las entrevistas aplicadas a los revisores de algunos hospitales del Valle del Cauca.

La metodología implementada obedece a un tipo de estudio descriptivo con enfoque cualitativo. La recopilación de información está soportada, por un lado, en una revisión bibliográfica que incluyó normas, doctrina, investigaciones académicas, artículos de revistas especializadas, etc. Por otro lado, se cuenta con información suministrada por los Revisores Fiscales de los Hospitales del Valle del Cauca, a través de la aplicación de una entrevista semiestructurada.

Ahora bien, antes de iniciar con el desarrollo de los objetivos específicos fue necesario establecer los criterios que regirán la investigación. Para esto se elaboraron los antecedentes y la situación actual. Además, se formuló el problema y se justificó de acuerdo a los parámetros de *La metodología de la investigación* de Hernández et al. (2010). También se establecieron los marcos de referencia a partir de los cuales se logran las interpretaciones basadas en los pilares teóricos, conceptuales, legales y metodológicos.

1. Planteamiento del problema

ANÁLISIS DE FACTORES QUE PUEDEN OBSTACULIZAR EL EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL EN EL MARCO DE LA INDEPENDENCIA MENTAL Y EL ACTUAR ÉTICO EN ALGUNOS HOSPITALES DEL VALLE DEL CAUCA, EN 2018.

1.1. Antecedentes

La Revisoría Fiscal, como institución en Colombia, ha sido abordada a partir de diferentes enfoques académicos que convergen para permitir un análisis de los factores que pueden obstaculizar el ejercicio de esta. Una primera aproximación es de naturaleza jurídica. Esta se basa en descripciones históricas del desarrollo legal de la figura de la Revisoría Fiscal. Dicho recorrido facilita la comprensión de la Revisoría Fiscal como una institución sujeta a una evolución de la que dan cuenta las diferentes expresiones normativas. Otra perspectiva desde la cual se ha pensado la figura en mención hace uso de conceptos propios de las ciencias humanas, como la psicología y la sociología, para explicar la necesidad de independencia mental del revisor fiscal en la ejecución de su labor. Es desde esta óptica que se hacen comprensibles las limitaciones que tiene el Revisor Fiscal frente a las exigencias de los diferentes actores de la entidad económica sometida al proceso de revisión. En ese sentido, se habla de la necesidad de independencia mental del Revisor ante los requerimientos de los administradores, por ejemplo, frente a irregularidades contractuales o financieras. Una tercera forma de abordar el problema de investigación obedece a una reflexión sobre la moralidad de las

actuaciones del Revisor Fiscal frente a la entidad y frente a la sociedad que la alberga. Por último, se describirá el aporte que hacen investigaciones que abordan, directamente, el análisis de algunos de los casos de corrupción más escandalosos de Colombia. Se trata de investigaciones académicas que sirven como antecedente para pensar el *deber ser* de la conducta del Contador Público ante los diferentes obstáculos que enfrenta en el ejercicio de la Revisoría Fiscal.

1.1.1. La Independencia mental

En lo relativo a la independencia mental, investigaciones como la adelantada por Moore (2015), Bazerman y Loewenstein (2000) y Bazerman et al. (1997) muestran las limitaciones que enfrentan los Revisores Fiscales en lo relacionado con la independencia mental. Moore (2015) afirma que las partes (administradores, revisores y miembros de la junta directiva) tienden a interpretar la información que resulta de la revisión de tal manera que sus intereses personales se vean protegidos. En sus palabras, "... las personas evalúan la evidencia de una manera selectiva cuando tienen una participación" (Moore, 2015, p. 32). Dicha selectividad en la interpretación "... es tan fuerte que cuando la gente, en diferentes partes de un asunto, están expuestos a la misma Información todos ellos pueden sentir que la información apoya su posición" (Moore, 2015, p. 32). Esta conclusión permite comprender por qué debe existir cierta distancia, en términos afectivos, entre el Revisor Fiscal y las demás partes del proceso. Las relaciones cercanas influyen en la interpretación de muchos de los datos que se derivan de la revisión y conocer la postura de los clientes "... juega en contra de la subjetividad del revisor" (Moore, 2015, p. 33).

Como solución, este autor plantea que "... la eliminación de las lealtades partidistas puede ser la única manera de eliminar el conflicto de interés" (Moore, 2015, p. 33).

Por su parte, Bazerman y Loewenstein (2000) abordan el problema de las limitaciones a las que se enfrentan los revisores reflexionando sobre el hecho de que existen contadores competentes que, debido a una serie de sesgos, realizan revisiones que no cumplen con los parámetros. Para estos autores, dichos sesgos operan de manera inconsciente, lo que introduce una visión psicologista del problema. Bazerman y Loewenstein (2000) aseguran que: "... los auditores más honestos y meticulosos pueden distorcionar involuntariamente los números de manera que enmascaran el verdadero estado financiero de la empresa, engañando a los inversores, reguladores y, a veces, a la gestión" (p. 4). Los revisores, en ese sentido, no son conscientes, en muchos casos, de los sesgos que vician sus resultados e interpretaciones. Razón por la cual, las Revisorías Fiscales deben establecer una serie de prácticas y regulaciones que le permita a los revisores detectar el sesgo y moderar o eliminar sus efectos. Es preciso, en suma, que los revisores diseñen herramientas que les permitan identificar si pueden incurrir en una mala praxis debido a un sesgo, bien sea por la cercanía con los clientes o por razones egoístas. Como complemento de esta idea, se puede recordar lo manifestado por Bazerman et al. (1997). Para estos autores, no solo existen algunas limitaciones para evitar los diferentes sesgos, sino que se trata de una imposibilidad, ya que "... el sesgo se introduce de manera inconsciente y no intencional en la etapa de emitir juicios" (p. 10).

Otra labor investigativa que apoya el carácter involuntario de algunas actuaciones de los revisores es la realizada por Mahzarin et al. (2009). En esta se concluye que "... el prejuicio implícito nace de la tendencia habitual e inconsciente a hacer asociaciones" (p.

4). Lo anterior implica que los sesgos deben concebirse como inherentes a la naturaleza social del ser humano. Estos se diferencian "... de las formas conscientes del prejuicio, tales como el racismo o el sexismo explícito" (Mahzarin et al., 2009, p. 4), porque no son percibidos fácilmente por los revisores. Razón por la cual, "... la gente que está libre de prejuicios conscientes aún puede albergar sesgos y actuar de acuerdo a ellos" (Mahzarin et al., 2009, p. 4).

1.1.2. La Ética profesional

En la revisión bibliográfica que se llevó a cabo para la elaboración de la investigación aquí propuesta se encontraron dos trabajos investigativos que sirven como antecedente en lo relacionado con la ética profesional. Por su lado, Escobar (2000) contribuye clasificando y definiendo lo que se entiende por ética. Para este autor, dentro de la clasificación de las ramas del conocimiento filosófico, la ética ha sido tipificada, al igual que la axiología, la estética, el derecho, la política, la educación, la cultura y la religión, como una disciplina de tipo práctica, ya que esta se refiere a la acción humana. En este sentido, Escobar (2000) manifiesta que la ética tomó como objeto de estudio "... la comprensión del territorio cultural llamado moral. De acuerdo con esto, puede afirmarse que ética es la ciencia filosófica encargada de estudiar o reflexionar sobre la moral" (Escobar, 2000, p. 23). Dicho de otra forma, la ética es la disciplina filosófica que se encarga de reflexionar acerca de los actos humanos en el ámbito de lo bueno y lo malo.

Es en el campo de la ética que se puede pensar el "deber ser" del Revisor Fiscal. Sus obligaciones para consigo mismo y con la sociedad en general han de ser reflexionadas a

partir de los principios que han posibilitado, a lo largo de la historia de la civilización occidental, la construcción de los Estados. Un Revisor Fiscal que no ajusta sus actuaciones a los principios que orientan el servicio público en la actualidad está en alto riesgo de incurrir en faltas que afectan no solo su desarrollo profesional, sino también el progreso de la sociedad a la que presta sus servicios. En el plano personal, por ejemplo, cuando se pierde la confianza de los clientes, debido a un desempeño moralmente dudoso o negligente, también se disminuyen los contratos laborales, es decir, se afectan los ingresos del Revisor. En el campo público, en la sociedad se genera una sensación de inseguridad que impide, debido a una multiplicidad de factores, que el emprendimiento no se manifieste como se espera en países en vía desarrollo.

Para Ángulo y Zambrano (2009), los Revisores Fiscales deben enfrentar una serie de obstáculos relacionados con tres dimensiones bien diferenciadas. Algunos están vinculados con problemas de independencia; otros con limitaciones en las funciones y, por último, también pueden estar asociados con deficiencias del modelo de control (Ángulo y Zambrano, 2009). Cada uno de los sesgos que se pueden detectar en el ejercicio del Revisor Fiscal se pueden conjurar, según estos autores, trabajando en tres frentes: la intervención Estatal, la acción procedimental y la fundamentación teórica. Con la intervención Estatal es posible lograr que la independencia se garantice; con la acción procedimental, que las funciones del Revisor sean claras; y con la fundamentación teórica, que el modelo de control sea el apropiado, dadas las condiciones particulares del ente económico.

1.1.3. Estudio de casos

Las investigaciones adelantadas por Narváez y Vivas (2015), Montaña (2016) y Nieto (2017) se realizan estudios de casos que son útiles para comprender las diferentes modalidades que implementaron los diferentes Revisores Fiscales en algunos de los casos de corrupción más mediáticos. Narváez y Vivas (2015) desarrollaron un análisis sobre el ejercicio de la Revisoría Fiscal en el caso de fraude financiero, SaludCoop E.P.S, durante 2010. En dicha investigación se detectó que los errores en el proceso se iniciaron desde el momento de la firma del contrato, pues se evidenció que este acto estuvo animado por intereses particulares y por la proximidad entre el revisor y sus contratantes. Esto autores indican que la principal prueba de fraude económico en una compañía son los estados financieros, y en el caso de Saludcoop, "... estos debieron ser realizados por la administración de la compañía, revisados y aprobados por un conjunto de contadores, y auditados por un revisor fiscal o firma como en este caso" (p. 18), lo cual no ocurrió.

En el trabajo realizado por Montaña (2016) se analizó el caso conocido como el Carrusel de la contratación en Santa Fe de Bogotá, DC. Estos actos de corrupción estuvieron plagados de coimas y dádivas que eran entregadas a funcionarios estatales e intermediarios que aseguraban la adjudicación de contratos que no solo no fueron ejecutados en el tiempo pactado, sino que además fueron objeto de modificaciones que incrementaron los costos del proyecto, de manera significativa.

Nieto (2017), por su parte, se ocupó de analizar un caso de desfalco a la DIAN. Se trata de aquel desfalco realizado a la DIAN "... por cerca de 2 billones de pesos por medio de solicitudes de devolución de IVA de empresas dedicadas a la exportación de chatarra" (Nieto, 2017, p. 14). Este autor reconoce, luego de su análisis sobre el caso en particular,

que "... la adopción de un código de ética no es suficiente" (Nieto, 2017, p. 24). Muchos de los revisores que fueron negligentes en el ejercicio de su cargo argumentaban que su conducta se había llevado a cabo sin la intención de ocasionar un daño a la sociedad.

2. Formulación

- ¿Qué aspectos pueden obstaculizar el ejercicio del Revisor Fiscal de forma independiente y ética en los hospitales del departamento del Valle del Cauca?

3. Sistematización

- ¿Cuáles son los antecedentes y parámetros desde los cuales se puede pensar la ética del Revisor Fiscal en Colombia?
- ¿Cómo identificar posibles obstáculos para el desarrollo de la Revisoría Fiscal en una empresa social de Estado (sector salud)?
- ¿Cuáles son las principales actuaciones de los administradores que inciden en la independencia mental y actuar ético del Revisor Fiscal?

4. Objetivos

4.1. Objetivo general

- Analizar los factores que pueden obstaculizar el ejercicio de la Revisoría Fiscal en el marco de la independencia mental y el actuar ético en los hospitales del departamento del valle del Cauca.

4.2. Objetivos específicos

- Sistematizar los antecedentes y parámetros de los referentes desde los cuales se piensa la eticidad de la Revisoría Fiscal en Colombia.
- Identificar posibles obstáculos para el desarrollo de la Revisoría Fiscal.
- Analizar la percepción de los Revisores Fiscales sobre cuáles son los principales factores que inciden en la independencia mental y actuar ético del Revisor Fiscal en los hospitales del departamento del valle del Cauca, a partir de su experiencia.

5. Justificación

Una investigación académica se justifica, según Hernández et al. (2010), a partir de sustentar su pertinencia, utilidad, viabilidad y novedad. En ese orden de ideas, la investigación que aquí se proyecta se hace pertinente dada la relevancia de la Revisoría Fiscal en la sociedad actual y las evidentes limitaciones que se imponen en el ejercicio. La Revisoría Fiscal desempeña una función de especial importancia para la sociedad colombiana. Cuando esta se puede desarrollar con eficacia, independencia y objetividad, la confianza del inversionista incrementa. Dicho de otra forma, una Revisoría Fiscal realizada conforme a los principios que la sustentan contribuye a la mejora de algunas de las condiciones más importantes para las buenas prácticas empresariales en el país. En ese sentido, es pertinente que se estudien los obstáculos que deben enfrentar los Revisores Fiscales dada la necesidad que subsiste de preparar a los Contadores Públicos para una ejecución eficaz de la revisoría.

La investigación que se realizará pretende contribuir, desde la academia, con una reflexión sobre aquellos obstáculos a la independencia mental y a la ética profesional impuestos a la Revisoría Fiscal. Este ejercicio investigativo podría estimular la creación de nuevas metodologías de trabajo y el reforzamiento de los principios éticos que orientan la profesión. La creación de nuevas formas de concebir la Revisoría Fiscal, al interior de la academia, puede dinamizar el ejercicio de ésta respondiendo a un entorno cada vez más competitivo y exigente. La Revisoría Fiscal debe re-pensarse, de manera creativa y dinámica, no solo para responder a las exigencias del mercado, sino también a los avances tecnológicos. En ese sentido, partir de un análisis de las limitaciones le permite a

quien consulte esta investigación (estudiante de contaduría pública, por ejemplo) conocer, de antemano, algunos de los problemas que enfrentan los revisores fiscales en el Valle del Cauca, particularmente, aquellos que desempeñan sus labores en los hospitales públicos (E.S.E).

La investigación propuesta también es útil; tanto para la comunidad académica como para los contadores públicos y profesionales que, al interior de un hospital público del Valle del Cauca, consideren importante conocer más a fondo sobre la figura, no solo desde una óptica legal y procedimental, sino también desde el ámbito ético. Por comunidad académica se entiende: el conjunto comprendido por docentes y estudiantes de contaduría y áreas afines. Para dicha comunidad es útil contar con una investigación realizada a partir de experiencias y percepciones de Revisores Fiscales, pues se trata, de alguna manera, de un acceso al contexto actual y a las condiciones de un sector específico, en un lugar y tiempo determinado.

La viabilidad de la investigación corre por cuenta de la información recopilada en la revisión bibliográfica que se realizó basada en los conceptos centrales, a saber: Revisoría Fiscal, independencia mental y ética profesional del Revisor Fiscal. Los documentos revisados y que sirven de soporte epistemológico de la investigación son de naturaleza disímil. Se revisaron documentos de naturaleza jurídica, tales como: normas, jurisprudencia, doctrina y pronunciamientos del Consejo Técnico de Contaduría Pública. También se consultaron fuentes académicas: artículos de revistas indexadas, investigaciones (en áreas como el Derecho, la filosofía, la contaduría, la administración) y ensayos.

La novedad que introduce esta investigación, en relación con las precedentes, es que se trata el problema desde un marco teórico transdisciplinar, es decir, se asume que los obstáculos que se imponen a los Revisores Fiscales en la práctica no pueden ser comprendidos como un fenómeno netamente financiero o económico, sino que en este intervienen factores culturales y éticos que deben ser analizados. Los obstáculos que serán analizados provienen de tres fuentes diferentes. Los primeros están relacionados con una legislación incompleta y ambigua, lo cual requiere de una reflexión amparada en conceptos jurídicos. Los segundos obstáculos están vinculados con un enfoque errado en la aplicación de la Revisión Fiscal, asunto que ha de pensarse teniendo como referencia los diferentes modelos y exigencias de la actividad en la actualidad. El enfoque de la Revisoría Fiscal, debe ir más allá de la simple fiscalización de las empresas, como se hizo hasta hace unos cuantos años, para dar paso a una Revisoría que hace parte de la gestión estratégica de la organización, en donde se busca que los actos administrativos se ajusten al objeto social de la empresa y que el balance muestre de manera fidedigna la situación financiera. Los terceros obstáculos atañen a las falencias éticas vinculadas, principalmente, con la corrupción.

6. Marcos de referencia

6.1. Estado del arte

En el presente estado del arte se da a conocer la situación actual del problema en cuanto a las investigaciones académicas que fueron revisadas. Para esto se clasificaron las aproximaciones al tema en tres grandes grupos. Lo anterior permite establecer lo que se ha concluido y lo que está por investigarse en relación a los obstáculos que enfrentan los Revisores Fiscales en el ejercicio de su labor en Colombia. En una primera línea se circunscriben las investigaciones realizadas por Rengifo (2014) y Martínez y Beltrán (2004). Esta primera aproximación difiere de las demás en la medida en que parte de la premisa de que los obstáculos de la Revisión Fiscal devienen de una evolución, aun no terminada, del Derecho (laboral, comercial, administrativo y tributario) que ha sido motivada por el crecimiento de la economía interna en Colombia. Por su parte, Rengifo (2014) aprecia que "... la profesión del revisor fiscal fue facultada por el Estado hace más de 70 años, para cumplir funciones de vigilancia y control al interior de las organizaciones, tanto públicas como privadas" (Rengifo, 2014, p. 10). El motor del surgimiento de la profesión se ubica en el centro de las necesidades empresariales. Fueron los empresarios los que, con el ánimo de salvaguardar sus intereses, implementaron la figura y promovieron su regulación ante el Congreso y los diferentes gobiernos. En otras palabras: "La evolución de la revisoría fiscal, se ha basado prácticamente en el surgimiento de nuevas necesidades empresariales, tales como, mediciones de eficacia, efectividad y

eficiencia, todas relacionadas con el desempeño, optimización y control de recursos y procesos de una organización” (Rengifo, 2014, p. 11).

En la investigación de Martínez y Beltrán (2004) se concluye que, en el espectro jurídico el papel del Revisor Fiscal no se limita, en la actualidad, a salvaguardar la aplicación de lo pactado en los Estatutos de la organización. El propósito general del Revisor Fiscal implica que el funcionario cuente con una formación en diferentes áreas del Derecho. Es indispensable que el Revisor Fiscal cuente con un “... bagaje de tipo general y en algunos casos particular de normas que hacen parte del derecho tributario, derecho laboral, derecho comercial.” (Martínez y Beltrán, 2004, p. 80). En ese sentido, la ausencia de conocimientos en materia legal puede dificultar la tarea fundamental del revisor. A este desconocimiento se puede sumar el hecho que los avances normativos aún no logran resolver muchas de las dificultades en materia de competencias, honorarios y recursos para la ejecución del proceso.

En la segunda línea de investigación aparece la labor realizada por Montaña (2015). En esta se describen los diferentes modelos que explican el control que se ejerce sobre las entidades económicas. Se trata de la existencia de dos modelos de control que han sido aplicados a lo largo de la historia en diferentes condiciones y ubicación geográfica, pero que, en Colombia, logran confluir en una suerte de mixtura. Por un lado, se encuentra el modelo de control latino, fuente de la revisoría fiscal sobre los bienes del Estado. Por el otro, el régimen de control anglosajón, sustento de la revisoría fiscal de las entidades privadas. Ambos modelos, según Montaña (2015), se encuentran regulados dentro del ordenamiento jurídico colombiano, lo que, como se verá, genera una serie de debates pues sus características esenciales son contrarias en algunos casos.

Una tercera aproximación investigativa, que permite establecer un estado del arte, se centra en describir cómo los intereses de las diferentes partes pueden convertirse en un obstáculo para el desarrollo eficaz de la Revisión Fiscal. Investigadores como Bolaños et al. (2017) concluyen que, históricamente, han sido las multinacionales y los intereses privados los que han acomodado la legislación según su conveniencia. Como punto de partida, se encuentra lo ocurrido entre los años de 1945 y 1953, cuando el poder de los inversionistas extranjeros en el país se hace muy evidente, haciendo necesaria la reglamentación de la profesión de la Contaduría Pública, debido a que las firmas transnacionales que tenían presencia en el país no deseaban estar sometidas a ningún tipo de control sobre su labor en las organizaciones (Bolaños et al., 2017, p. 49).

Esto demuestra que los empresarios tienen gran influencia en las esferas superiores del poder estatal, lo cual advierte de la posible coacción de los Revisores Fiscales para que no se realice una revisión eficaz o para que no se cumpla con el deber de informar de anomalías. Ahora bien, dicha coerción puede emanar tanto de los socios de la organización como de los administradores. Se puede afirmar que la presión ejercida por los administradores para que la Revisoría Fiscal no se realice de manera eficaz obedece a dos factores: la ignorancia del relevante papel social de esta figura y los intereses inmorales de algunos actores en el proceso. Los grandes beneficiarios de la Revisoría Fiscal, en ocasiones, no son conscientes del daño que causan a la economía doméstica dando preponderancia a sus intereses particulares sobre los comunes. Sarmiento (2010) clasifica en tres grandes grupos a los beneficiarios de la labor del Revisor Fiscal:

Los accionistas dueños de las empresas, interesados en garantizar el control sobre el capital invertido; por otro, el público en general, interés no originado en él mismo, sino en el Estado que busca su protección de los malos manejos empresariales en esta figura; finalmente, el propio Estado, que tiene muchas razones para aprovechar esta función. (Sarmiento, 2010, p. 33)

Estos actores, al ser los más beneficiados con el proceso, deberían apoyarlo y velar porque se este lleve a cabo orientado por los principios de independencia y objetividad. No obstante, algunos de estos actores actúan de manera incorrecta cuando imponen obstáculos al revisor para ejecutar su labor.

En los trabajos mencionados no se ha abordado el tema de las limitaciones partiendo de los testimonios de Revisores Fiscales que operen en un área en particular (hospitales públicos del Valle del Cauca). Las investigaciones revisadas no contienen información que les permita apreciar estas limitaciones desde el punto de vista de los revisores fiscales. Tampoco se reflexiona sobre los principios éticos y la independencia mental del Revisor Fiscal desde un marco teórico que explique ambos conceptos usando el contractualismo clásico y la deontología kantiana. Estas aproximaciones teóricas armonizan el principio de responsabilidad social (esencial en el contrato social) y el deber ser del Revisor Fiscal.

6.2. Marco teórico

En el presente marco teórico se exhibe el sustento de los conceptos centrales de la investigación propuesta. Se trata de las nociones de *Revisoría Fiscal*, *Responsabilidad Social*, *Independencia Mental* y *Deontología Moral*. El término *Revisoría Fiscal* será comprendido a partir de los modelos descritos por Montaña (2015): el control latino y el control anglosajón. Estos paradigmas permiten observar los fundamentos de la Revisoría Fiscal y, a partir de ahí, detectar los problemas de enfoque que se presentan en la práctica. La *Responsabilidad Social* será sustentada por la teoría del origen del Estado propuesta por Rousseau (2003). Su concepción sobre el surgimiento del Estado Civil ofrece una explicación razonable de los compromisos que comporta el hecho de realizar una actividad que es obligatoria del Estado. También se tratarán los presupuestos filosóficos de lo que se conoce como autonomía del sujeto o independencia mental. Esto a partir de la reflexión planteada por Kant sobre la ilustración o salida de sujeto del estado de minoría de edad. Una persona autónoma (mayor de edad, según Kant) no depende de otra para emitir juicios que hace parte del uso de la razón pública. Se trata de alguien capaz de servirse de su propio entendimiento al momento de realizar una labor de interés general. Por último, y en la misma línea de pensamiento kantiana, se planteará una justificación de la ética universal como sustento de las exigencias morales que se hacen a los Revisores Fiscales, particularmente, cuando se trata de Empresas Sociales del Estado (ESE).

6.2.1. La Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal, como institución del Derecho, se puede comprender bajo dos modelos aplicados por siglos en diferentes Estados. El primero de estos, se conoce como control latino y proviene del Derecho Romano aplicado desde la antigüedad. Este tipo de control exige de quien lo implementa que se establezca una vigilancia de la entidad en su totalidad. Es decir, una de las características del control latino es la capacidad que tiene para fiscalizar todas y cada una de las partes que componen a la organización, lo cual descarta la posibilidad de establecer un control a partir de la vigilancia parcial del órgano. También se reconoce la necesidad, dentro del modelo en mención, de realizar la fiscalización en tiempo real; esto es, durante la ejecución de los procesos. Se trata entonces de realizar la vigilancia de los procesos antes, durante y después de detectada irregularidad alguna. En ese sentido, es un modelo pensado para la prevención (Montaño, 2015).

El control latino considera imprescindible que el revisor sea investido de un poder pleno para auscultar cada uno de los procedimientos que se llevan a cabo en el ente económico. No es posible que la revisoría se realice sin que el revisor tenga acceso todos los documentos que dan cuenta de las diferentes actividades de la organización. En la antigüedad, la investidura del encargado de la vigilancia de las entidades estatales era tal que los que hoy podría considerarse revisores estaban dotados de poder para cuestionar y sindicar las acciones de otros como los serían hoy los administradores y directivos; los resultados de este control eran usados como base para producir documentos de atestación en los cuales se otorgaba fe pública sobre las operaciones realizadas y el cumplimiento de la legalidad, según el caso. (Montaño, 2015, p. 18)

En este modelo de control, el revisor, al tener tan alta responsabilidad con los bienes del Estado, debe contar con toda la autoridad necesaria para escudriñar las actuaciones de los miembros de la entidad. El negar acceso pleno a todas las instancias y no otorgarle el poder para “cuestionar y sindicar” es semejante a no entregarle herramientas para trabajar. Dicho de otra forma, es como exigir un fin sin proveer los medios.

El segundo modelo de control que ha sido aplicado, ampliamente, en la historia de occidente, tiene su origen en el siglo XV: cuando el desarrollo naval confluye con el crecimiento de las relaciones comerciales y con el inicio del saqueo del nuevo mundo. Los navíos trasportaban grandes cantidades de metales preciosos y adminículos de gran valor, lo que era atractivo tanto para quienes se dedicaron a asaltar, de manera violenta, estas embarcaciones como para los tripulantes cuya honestidad podía ponerse en duda. Para evitar que los asaltantes o los empleados deshonestos disminuyeran o desaparecieran la carga se hizo imprescindible que con ellos viajara una persona investida para evitar la fuga de recursos. En otras palabras, el control anglosajón “... aparece en el siglo XV cuando los dueños de negocios deciden colocar en manos de administradores sus actividades mercantiles.” (Montaño, 2015, p. 19).

Ahora bien, cabe indicar que, en la actualidad, este modelo puede ser interpretado a partir de los postulados de la teoría de la agencia. Dicha teoría sostiene que las organizaciones, para su subsistencia, requieren de una figura legal que les permita a los empresarios la delegación de funciones. La teoría de la agencia explica cómo se origina y cómo se despliega la delegación al interior de las organizaciones. Dentro de sus planteamientos fundamentales están: a) que el proceso de delegación se encuentra constituido por dos partes; quienes delegan (el principal) y sobre quienes recae el encargo

(agente) (Gorbaneff, 2003), b) que se hace necesario un control por parte del principal sobre el agente para evitar actos discrecionales por parte de este último (Jensen y Meckling, 1976) y c) que la interacción entre individuos que buscan objetivos diferentes (en un ente económico) se da en un marco de incentivos y controles (Ganga y Burotto, 2002). Respecto del primer punto, en el ejercicio de la revisoría fiscal, el revisor se encuentra en la posición de agente mientras la parte contratante en la de principal. Los principales pueden ser los accionistas, la junta directiva, entre otros. Para Gorbaneff (2003) es importante, con el fin de gestionar eficazmente los conflictos implícitos en las relaciones contractuales al interior de una organización, involucrar en el proceso de fiscalización a todos los estamentos, internos y externos, que influyen en la consecución de los objetivos organizacionales, lo que incluye a los *Stakeholders*. En cuanto al segundo postulado de la teoría de la agencia, se puede afirmar que, en el contexto de la revisoría fiscal, el revisor puede ser influido por ciertos sesgos o prejuicios que logran introducir la subjetividad en sus informes. Para esto, autores como Jensen y Meckling (1976), consideran que es preciso generar mecanismos de control sobre la labor que desempeña el revisor fiscal; claro está, sin que estos se conviertan en obstáculos para su ejecución. Y, por último, en lo relacionado con el tercer postulado se precisa indicar que, en la revisoría fiscal, la actividad debe desarrollarse en el marco de un sistema de controles y estímulos. Para que este esquema funcione, según Ganga y Burotto (2002), es importante que se puedan identificar los comportamientos del agente (revisor fiscal) partiendo de la utilización de sistemas de información que eliminen la información asimétrica y que, además, se estimule a los agentes sobre la base de sus resultados.

El control anglosajón, cuyo origen se encuentra en el derecho privado, se ejerce por parte del administrador, quien debía rendir un informe final sobre el movimiento de los recueros a su cargo. Más adelante, el control anglosajón se convierte en aquel que se ejerce, precisamente, sobre la actuación de los administradores. Según este modelo, la evaluación debe realizarse de manera posterior, es decir, sobre los informes que se han emitido por la administración. Por ende, requiere de una amplia gama de técnicas de búsqueda, de comprobación y de manejo de los hallazgos, pues está orientado a corregir y no a prevenir. Quien aplica este modelo, "... utiliza un sistema de verificación interna del ente dado que se basa en la relación costo beneficio, es decir, que se enfoca en el hallazgo de importancia material el cual le incumbe a la empresa..." (Montaño, 2015, p. 19). De hecho, "... utiliza técnicas de auditoria las cuales se basan en una evaluación posterior." (Montaño, 2015, p. 19).

Teniendo en cuenta los dos modelos descritos es preciso indicar que en Colombia se aplican ambos en una especie de mixtura, lo cual genera una serie de limitaciones en la comprensión legal de la figura, en ciertos casos. Estas limitaciones serán tratadas en el segundo capítulo de la monografía, con base la descripción de los modelos ofrecida en este marco teórico.

6.2.2. La Responsabilidad Social

La noción de *Responsabilidad Social* será pensada en el marco de la teoría clásica del origen del Estado propuesta por Rousseau, en 1762. Para este filósofo, la humanidad ha trasegado de un estado de naturaleza hacia el Estado civil por medio de un gran pacto.

En el estado de naturaleza, los hombres vivían bajo el régimen del más fuerte: a los bienes se accedía por medio de la fuerza. Sobre esta dinámica se dirigieron los humanos primitivos durante siglos. Esta situación, dadas ciertas condiciones demográficas y territoriales, no pudo ser sostenida a perpetuidad. Los constantes conflictos entre los clanes o las tribus se tornaron insostenibles y hubo necesidad de establecer un acuerdo que pusiera fin a la guerra sin tregua que libraban los hombres primitivos en su afán no solo de sobrevivir, sino de ejercer su poder sobre los territorios y personas. Rousseau supone que hubo un punto en que los obstáculos que impiden su conservación en el estado natural superan las fuerzas que cada individuo puede emplear para mantenerse en él. Entonces este estado primitivo no puede subsistir, y el género humano perecería si no cambiaba su manera de ser. (Rousseau, 2003, p. 14)

El Estado civil, regulado por normas civiles y no por el uso de la fuerza, surge de un pacto que les permite a los hombres encauzar sus fuerzas de tal manera que sea un tercero el que dirima los conflictos, siempre conforme a lo acordado. No se trató de un acuerdo que creó una nueva fuerza, sino de uno que le dio un sentido a las existentes. Así lo pensaba Rousseau cuando aseveró que los hombres no pueden engendrar nuevas fuerzas, sino solamente unir y dirigir las que existen, no tienen otro medio de conservación que el de formar por agregación una suma de fuerzas capaz de sobrepujar la resistencia, de ponerlas en juego con un solo fin y de hacerlas obrar unidas y de conformidad. (Rousseau, 2003, p. 14)

Así pues, el tránsito entre el estado de naturaleza y el Estado civil tiene las siguientes características: a) se presenta por necesidad, b) se trata de fuerzas existentes orientadas

hacia un fin común y c) el contrato se impone por encima de cualquier interés particular. Las cláusulas del Contrato Social se encuentran íntimamente determinadas por la naturaleza del acto (la necesidad de eliminar el uso de la fuerza, la imposición del más fuerte sobre el débil). Razón por la cual, "... la menor modificación las haría inútiles y sin efecto; de manera, que, aunque no hayan sido jamás formalmente enunciadas, son en todas partes las mismas y han sido en todas partes tácitamente reconocidas y admitidas." (Rousseau, 2003, p. 14) Las violaciones a ese pacto implícito en toda sociedad civilizada generan el repudio y la posibilidad de perder algunos de los beneficios que comporta la vida en comunidad.

El Estado civil crea una serie de instrumentos legales que deben ser útiles para cumplir con las obligaciones impuestas a este por el pacto social. La Revisoría Fiscal es una de tantas instituciones que implementa el Estado para garantizar la integridad del contrato social. Esta figura le permite al Estado tener control sobre la fuerza que puede ejercer una organización sobre el mercado sin la presencia de valores consagrados en las constituciones políticas. Una entidad económica que engaña al Estado y que no le permite la independencia mental al encargado de ejercer control sobre sus controles está violentando el Contrato Social toda vez que impide o restringe el encauzamiento de las fuerzas hacia el interés común. Dicho de otra forma, cuando se obstaculiza el ejercicio del Revisor Fiscal se falta al Contrato Social porque se impone la fuerza de la entidad y los intereses particulares sobre la fuerza de cada uno de los miembros de la sociedad y el interés general.

6.2.3. La independencia mental.

La caída de la teología como sustento de la verdad, luego del Renacimiento, dio origen a una nueva forma de interpretar el mundo. Los paradigmas de la modernidad se basan en el pensamiento racional y la verdad solo podría ser alcanzada haciendo uso de la razón. A las diferentes justificaciones que se ofrecieron respecto de cuál es el papel de la razón en la búsqueda de la verdad en la modernidad se les clasificó dentro un movimiento denominado *La ilustración*. En otras palabras, la ilustración surge como explicación al momento histórico de cambio que enfrentaba el pensamiento occidental luego de la desaparición de la edad media, de la caída de la imagen de la iglesia y de Dios como el guía de los seres humanos. Dentro de dichas aproximaciones se desacata la realizada por Emanuel Kant, quien consideró que la razón tenía una función esencial en el progreso de las sociedades y de las personas. En su texto, *Respuesta a la pregunta ¿qué es la ilustración?* Kant propone una interpretación del proceso por el cual una persona logra servirse de su propio entendimiento (Sapper Aude). Este proceso es el que permite que un sujeto pueda pensar por sus propios medios, sin la necesidad de la dirección de otro. Ahora bien, este uso de la razón no puede ser indiscriminado, según aprecia Kant (1784). Existe un límite entre el uso de la razón en el ámbito público y en el privado.

Para Kant (1784), las personas se encuentran inmersas en un proceso llamado la ilustración. En la medida en que los sujetos alcanzan su autonomía, esto es, son capaces de servirse de su propio entendimiento, de sus propias reflexiones, es que se puede hablar de la idea de progreso. Dicho de otra forma, progresan las personas que pueden servirse de su entendimiento, pensar por cuenta propia. En suma, la ilustración es un proceso, una salida, de un estado de dependencia en el que el hombre se encuentra

debido a su naturaleza. El hombre nace sometido a la voluntad de otros (sus padres, sus profesores, etc.) y conforme va siendo educado se hace cada vez más capaz de pensar sin depender de las ideas de sus tutores. El estado de minoría de edad se caracteriza por ser un estado de sumisión (a un libro, a un guía espiritual o a un tutor) donde es otro individuo el que se encarga de pensar por el menor de edad kantiano. Encontrarse bajo la supervisión y bajo el dictamen de la razón ajena es para Kant una situación que impide la autonomía, de los sujetos. Solo existen dos grandes limitantes que hace que la mayoría de las personas no piense por sí misma y se encuentre a merced de la voluntad de otros:

La pereza y la cobardía son las causas de que una gran parte de los hombres permanezca, gustosamente, en minoría de edad a lo largo de la vida, a pesar de que hace ya tiempo la naturaleza los liberó de dirección ajena (*naturaliter majorennnes*): y por eso es tan fácil para otros erigirse en sus tutores. (Kant, 1784, p. 1)

Ahora bien, el uso de la razón se presenta en dos ámbitos: el público y el privado. En el espectro público, el uso de la razón debe ser siempre libre; mientras en su uso privado, debe ser restringido. En palabras de Kant (1784) "... el uso público de la razón debe ser siempre libre; sólo este uso pueda traer Ilustración entre los hombres. En cambio, el uso privado de la misma debe ser a menudo estrechamente limitado..." (p. 2). Así pues, por un lado, se entiende por uso público de la razón aquel que se realiza como experto ante "... el gran público del mundo de los lectores" (Kant, 1784, p. 2). Por el otro lado, el uso privado de la razón está limitado por las funciones que ejerza la persona como funcionario de una organización privada o pública.

Cuando se hace uso de la razón en el espectro público, la persona puede y debe expresar sus hallazgos o, si se quiere, los resultados de sus investigaciones sin coacción alguna. Es la comunidad científica o la sociedad en general, según el caso, la encargada de juzgar la veracidad o la validez de dichos resultados. El principio que rige el uso público de la razón es: obedece y razona; mientras el uso privado se rige por el aforismo: obedece y no razones. Este último se ejerce siempre con las restricciones impuestas por el cargo. Frente a esta distinción, Kant ofrece una ilustración bastante clara. Este filósofo utiliza como ejemplo el papel que desempeña un sacerdote en una comunidad. Cuando el sacerdote oficia la misa está en la obligación de promover las tradiciones, ritos y dogmas de la Iglesia Católica. En esas ocasiones, el sacerdote hace uso de su razón de manera privada, limitada. Ahora bien, si dicho funcionario, en su investigación personal acerca de los dogmas de la iglesia, descubre que existen inconsistencias entre esta y el texto de referencia (La Biblia) está en la obligación de comunicarlo a la sociedad, pero no como representante de la Iglesia, sino como experto en dogmática. En palabras de Kant (1784), los sacerdotes están obligados a enseñar según el símbolo de la iglesia a la que sirve, puesto que ha sido admitido en ella bajo esa condición. Pero, como docto, tiene plena libertad e, incluso, el deber de comunicar al público sus bienintencionados pensamientos, cuidadosamente examinados, acerca de los defectos de ese símbolo, así como hacer propuestas para el mejoramiento de las instituciones de la religión y de la iglesia (p. 3).

En ese orden de ideas, la función del Revisor Fiscal no se ejerce en el ámbito de lo privado, sino de lo público. El revisor entra a ejercer control sobre los controles de la entidades, privadas o públicas, como un agente que representa los intereses de la

sociedad. Motivo por el cual, sus hallazgos no pueden ser matizados, falseados o acomodados para que sean protegidos los intereses de la organización intervenida. El Revisor Fiscal, en ese sentido, es un garante de la ilustración, es decir, del progreso de las sociedades. La Revisión Fiscal tiene su espacio de expresión en el uso público de la razón, en el espectro de la información de interés general.

En conclusión, la ilustración, como proceso de salida del ser humano (o de las sociedades) de un estado de dependencia (minoría de edad) a uno de independencia o autonomía (mayoría de edad), da cuenta de una de las garantías que se debe ofrecer al Revisor Fiscal en la sociedad. El revisor debe contar con independencia, entendida esta como la capacidad de servirse de su propio entendimiento, sin presión alguna. Para que esta garantía sea una realidad, es preciso que se salvaguarde el uso público de la razón. Es decir, que no someta al revisor a unas directrices que obedezcan a intereses particulares, pues se trata de una persona a quien se le ha delegado la función de velar por la veracidad de una parte importante de información de dominio público.

6.2.4. La eticidad

Como sustento teórico de la investigación que se desarrollará se hace necesario hacer referencia al paradigma kantiano de la moral universal. Es en el pensamiento de este filósofo alemán donde se asienta una forma de reflexionar los actos como bueno o malos para toda la humanidad. Es decir, que Kant construye un sistema filosófico que permite determinar cuál es la forma correcta, o mejor, moralmente aceptable de actuar en todo caso. Es sobre esta fórmula que se pensará la ética profesional del Revisor Fiscal.

Kant (2003) propone que la ética debe pensarse en términos universales. Esto es, que la conducta de cualquier individuo de la especie humana puede ser moralmente aceptable si se acoge a dos imperativos categóricos. Lo anterior es una novedad en el pensamiento occidental si se tiene en cuenta que la filosofía moral aristotélica no obedecía a una concepción universal. Prueba de esto es que Aristóteles declara que el fin de toda acción humana es la felicidad, mediada por el bien y la virtud. La ética aristotélica está basada en la teleología, en el estudio de los fines, y la premisa fundamental de su reflexión moral es que el hombre tiene como fin último ser feliz. Todos los medios que lo conduzcan hacia dicho fin serán virtuosos, mientras las actuaciones que lo alejen serán consideradas como vicios (Hortta y Rodríguez, 1987).

Kant funda una ética deontológica. Es decir, basada en un *deber ser* que provee la razón. Su filosofía crítica postula que la acción humana está fundada en *lo debido*. A partir de esta premisa se concluye que es necesaria una concepción de lo “bueno” como lo que se adecúa al ser, a una concepción de lo “correcto” como lo que encaja con la ley (Kant, 2003). Para este filósofo, toda la moralidad del ser humano debía supeditarse a un solo mandamiento fundamental (independiente de la autoridad divina y fundado exclusivamente en la razón), a partir del cual es posible derivar todas las demás obligaciones humanas. Se trata del imperativo categórico. “El imperativo categórico es, pues, único y es como sigue: Obra según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal” (Kant, 2003, p. 57). En ese sentido, el obrar siempre conforme a la verdad no es negociable, es decir, no está condicionado a la situación o a las presiones de agentes externos. La verdad debe denunciarse, “... aunque se desplomen los cielos” (Kant, 2003, p. 60).

Este filósofo también realiza una segunda formulación de su imperativo categórico en sentido práctico y situando a la humanidad como fin en sí misma, lo cual permite comprender en sentido amplio y completo la primera formulación de su imperativo: El fundamento de este principio es: la naturaleza racional existe como fin en sí mismo. “El imperativo práctico será, pues, como sigue: obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio” (Kant, 2003, p. 73). Esto es así, “... pues todos los seres racionales están sujetos a la ley de que cada uno de ellos debe tratarse a sí mismo y tratar a los demás, nunca como simple medio, sino siempre al mismo tiempo como fin en sí mismo” (Kant, 2003, p. 73).

Estos imperativos se relacionan con la ética del Revisor Fiscal en la medida en que, por un lado, el Revisor Fiscal está obligado, jurídicamente, a dar fe pública del estado en el que se encuentra la entidad económica a su cargo. En ese sentido, en cumplimiento del primer imperativo categórico kantiano, no puede obrar, según el caso, algunas veces conforme a la verdad y otras no. Su conducta debe ajustarse, siempre, a su obligación de decir la verdad. Ahora bien, en cuanto al segundo imperativo, el Revisor Fiscal debe comportarse, consigo mismo, siempre recordando que es un fin en sí mismo y no el instrumento de quienes tienen intereses particulares contrarios al interés general. Dicho de otra forma, el Revisor Fiscal tiene la responsabilidad, consigo mismo y con la sociedad, de considerarse un fin y no una herramienta de los socios o administradores que pretendan obstaculizar su labor para encubrir su propia inmoralidad.

6.3. Marco Conceptual

A continuación, se presentan las definiciones de algunos conceptos medulares que pueden ser asociados de manera inadecuada si no son aclarados. Dichas definiciones han sido extraídas tanto de los pronunciamientos de entidades estatales (por ejemplo, el Concejo técnico de la contaduría pública) como de la ley vigente, de las investigaciones académicas relacionadas disponibles y la doctrina en materia comercial.

Revisoría Fiscal.

La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal. Su realización profesional corresponde, por mandato legal, a un Contador Público. La teleología de esta institución es vigilar, de manera integral, los entes económicos. Dicha vigilancia ha de derivar en una declaración de fe pública en la que conste la legalidad de las actuaciones de la organización intervenida. Este instrumento es implementado con la finalidad de contribuir a la confianza pública. Razón por la cual, la Revisoría Fiscal encuentra su sustento en el interés público y en la necesidad de que su intervención brinde seguridad a quienes interactúan con los entes económicos. Particularmente, la Revisoría Fiscal se centra en verificar lo concerniente al cumplimiento de las normas vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas. En ese sentido, el Revisor Fiscal está obligado a presentar una rendición de cuentas frente a las autoridades pertinentes y la asamblea, junta general de socios o máxima autoridad de la organización. Dicho informe no debe ser presentado a los gerentes o administradores, ya que estos

actores son sujetos pasivos de su vigilancia (Concejo técnico de la contaduría pública, 2008).

Formación Ética

En la formación académica es fundamental que se suministren directrices morales ajustadas a los principios que animan la Revisoría Fiscal. Estas directrices, como bien se ha insistido, deben ser socialmente útiles y válidas (en términos jurídicos). Ahora bien, más allá de los aspectos teleológicos, en la práctica profesional es indispensable que el comportamiento del contador sea moralmente aceptable. El Revisor Fiscal, de acuerdo con la naturaleza de la Contaduría, tiene la responsabilidad de dar fe pública sobre los documentos y estados financieros intervenidos o auditados por él (Varela, 2009). La formación ética es tanto responsabilidad de la academia como del profesional.

Interés público

Se trata de un concepto esencial de las ciencias políticas, el cual se identifica con el bien común de la sociedad, entendida esta como un organismo. No es un concepto definido de manera unánime. Sin embargo, el término se usa cuando se hace alusión a la teleología del Estado o de las comunidades políticamente organizadas (Varela, 2009).

Confianza pública

Se entiende como la expresión de fe y creencia irrefutable que posee una comunidad acerca de lo que atesta o certifica un docto o experto en determinada parcela del conocimiento. El talante de quien ostenta tal magistratura se configura a partir de la probidad, seriedad, integridad y rectitud en sus juicios (Peña, 2011).

Fe pública

Se trata de la atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión, lo que hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales (Ley 43, 1990, artículo 10).

Control

Constituye un conjunto de normas y procedimientos técnicos a través de los cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y metas (Mantilla, 2009).

NIFF

Las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés). Se trata del conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB). En estas se establecen los requisitos de

reconocimiento, medición, presentación e información a revelar acerca de las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros (Chávez, 2015).

NIA

Son las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés: International Auditing and Assurance Standards Board). Se trata de un conjunto de directrices a través de las cuales se pretende otorgar uniformidad en las prácticas de auditoría (Chávez, 2015).

Ente Económico

Es la Empresa, esto es, "... la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes" (Decreto 2649, 1993, artículo 6).

Empresa Social del Estado

"La prestación de servicios de salud en forma directa por la Nación o por las entidades territoriales, se hará principalmente a través de las empresas sociales del Estado, que

constituyen una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa” (ESAP, 2017, p. 4).

6.4. Marco Legal

El desarrollo legal de la figura de la Revisoría Fiscal ha sido prolífica, además de orientada hacia la profesionalización del cargo y del enfoque social de sus finalidades. El origen se localiza con la ley 58 de 1931 (norma que instauró la figura del Revisor Fiscal en Colombia). En la ley 58 de 1931 se indicó, por primera vez, que el Revisor Fiscal no solo tiene una responsabilidad solidaria con los accionistas y los acreedores de la organización sobre la que ejerce la revisión sino también con la sociedad en general. En su articulado se consagra que tanto los integrantes de la administración como los fiscales y los revisores fiscales “... son solidariamente responsables para con la Sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes” (Ley 58, 1931, artículo. 40). Es decir, que los Revisores Fiscales deberían actuar, a partir de esta norma, conforme a las buenas prácticas observadas por profesionales diligentes. No obstante, la ley 58 de 1931 no contempla, de manera precisa, cuáles son las funciones de los Revisores Fiscales o cuáles son los axiomas morales que debe seguir. Esta norma se limita a prevenir que los profesionales que ejerzan la Revisoría Fiscal tengan parentesco con ciertos miembros de la organización, lo cual solo atacaba una de las posibles manifestaciones de corrupción. Estaba proscrito que el Revisor Fiscal tuviese un parentesco, “... dentro del cuarto grado de consanguinidad, o segundo de afinidad con el Gerente, con algún miembro de la administración, con el Cajero o con el Contador” (Ley

58, 1931, artículo. 26). De igual manera, prohíbe otro tipo de vínculo entre el Revisor Fiscal y la organización, a saber, el contar con "... acciones en esta..." (Ley 58, 1931, artículo. 26).

Otras actuaciones que debe realizar diligentemente el Revisor Fiscal son: asegurarse que las operaciones se realicen conforme a los estatutos y los requerimientos de la Asamblea General y de la Junta Directiva; otorgar, de manera oportuna, cuenta por escrito, a la Asamblea General de Accionistas, a la Junta Directiva y al Gerente, según los casos de irregularidades que note en los actos de la compañía; autorizar con su firma los balances mensuales y semestrales; y las demás que se le imponga la Asamblea General de Accionistas, compatibles con las señaladas en los apartes anteriores (Ley 73, 1935, artículo. 6).

En 1935, debido a la promulgación de la ley 73, la figura de la Revisoría Fiscal se convirtió en un requisito para todas las sociedades anónimas. Según el artículo sexto: "Toda sociedad anónima tendrá necesariamente un revisor Fiscal..." (ley 73, 1935, artículo. 6), cuyas funciones están debidamente descritas. Además, en el artículo séptimo se establece que será la Asamblea General de Accionistas la encargada de nombrar al Revisor Fiscal para un "... período igual al de gerente, pudiendo ser reelegido; tendrá un suplente que lo reemplazará en sus faltas absolutas, temporales o accidentales" (ley 73, 1935, artículo. 7). Un año más tarde, por medio del Decreto 1946 de 1936, se ordenó a las Cámaras de Comercio que se negaran a practicar o renovar las inscripciones a sociedades anónimas siempre que estas no contasen con un Revisor fiscal, dadas las exigencias de la ley 73 de 1935.

En 1959, se promulga la ley 151 en la que se establece que las empresas o instituciones en las cuales el Estado participe de manera mayoritaria, en términos de acciones, debían contar con un Revisor Fiscal, salvo los establecimientos bancarios. Adicionalmente, los Revisores Fiscales, para dichas entidades, se debían escoger, por parte de la Asamblea General de Accionistas o de Socios, de ternas formuladas por el Contralor General de la República (Ley 151, 1959, artículo. 5).

En 1960, con la ley 145, la cual deroga el Decreto 2373 de 1956, se deja de lado la distinción entre contador inscrito (o juramentado) y contador público, para ser asumidos, ambos, como contador público. Dicho de otra forma, "... desde esa fecha todos los contadores lo son públicos" (Bermúdez, 2013, p. 5). Más adelante, en 1972, entró en vigencia el decreto ley 410 de 1971, por medio del cual nace el nuevo código de comercio, donde se encuentra una regulación integral de la Revisoría Fiscal, muy cercana a la que está en rigor en la actualidad. Con la ley 151 de 1959 se establece que las empresas o instituciones en las cuales el Estado participe de manera mayoritaria, en términos de acciones, debían contar con un Revisor Fiscal, salvo los establecimientos bancarios. Adicionalmente, los Revisores Fiscales, para dichas entidades, se debían escoger, por parte de la Asamblea General de Accionistas o de Socios, de ternas formuladas por el Contralor General de la República (Ley 151, 1959, artículo 5).

Después de la promulgación de la Constitución Política de 1991, nacieron a la vida jurídica los decretos 2649 y 2650 de 1993 (por los cuales se reglamenta la contabilidad en general, se expiden los principios o normas de contabilidad, aceptados en Colombia, y se establece el plan único de cuentas contable para comerciantes). Más adelante, con la ley

222 de 1995 (particularmente, en los artículos 13, 25, 38, 46, 47, 58, 85, 109, 115, 118, 168, 191, y 232) se transformó el Código de Comercio.

En el Decreto 135 de 1991 se estableció que la remuneración de los Revisores Fiscales, particularmente de quienes se desempeñan en empresas industriales y comerciales del Estado y en las sociedades de economía mixta no podía ser superior al 80% de la que corresponda al representante legal de la respectiva entidad. Según este Decreto, la remuneración mensual de los revisores fiscales de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y de las Sociedades de Economía Mixta, sometidas al régimen de dichas empresas, de que trata el artículo 20 de la Ley 45 de 1990, en ningún caso podrá ser superior al ochenta por ciento (80%) de la que corresponda al representante legal de la entidad. (Decreto 135, 1991, artículo. 8)

Dicha medida obedece, a una necesidad de limitar la cantidad de dineros recibidos por el Revisor Fiscal con el propósito de disminuir la influencia de la remuneración en los dictámenes producidos en la revisoría. De igual forma, esta limitación pretendía salvaguardar una oferta laboral razonable teniendo en cuenta la demanda de profesionales de la contaduría en Colombia.

En 1993, se presenta otra reforma significativa al régimen legal que regula la Revisoría Fiscal en Colombia. Se trata de la eliminación del papel que cumplía la Contraloría General de la República en el proceso de selección de revisores fiscales para las entidades estatales. Esto ocurre con la ley 42 de 1993 donde, además de la supresión de

dicha función, se le obliga al Revisor Fiscal a remitir informes a la respectiva Asamblea, con máximo 10 días de antelación a la celebración de la reunión citada para dichos efectos (Ley 42, 1993, artículo 24).

En ese mismo año, con la ley 100, se estableció como obligatoria la Revisoría Fiscal a todas las entidades promotoras de salud (EPS) y a las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS). En esta norma también se obliga a los revisores a asumir el cargo luego de un acto de posesión. Además, indica que, para efectos de cumplir con las funciones a su cargo debe elaborar un presupuesto, el cual ha de ponerse en conocimiento de la asamblea.

En la ley 1314 de 2009 se ordena la convergencia hacia los estándares internacionales de mayor aceptación a nivel mundial en materia de contabilidad. Además, la divulgación de información financiera y aseguramiento de la información. Asunto que sería desarrollado, a profundidad, por el Decreto 302 del 20 de febrero de 2015, por medio del cual, los ministerios de Comercio, Industria y Turismo; y Hacienda y Crédito Público, expidieron el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). En esa misma línea, se emite el Decreto Reglamentario 2420 de 2015 y hace aproximadamente dos años, con el Decreto 2101 del 2016, se adiciona el título V al marco normativo existente; dentro del cual se encuentran las Normas de Información Financiera (NIIF) para entidades que no cumplen la hipótesis de negocio en marcha, la cual es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros de propósito general de una entidad. En ese orden de ideas, se considera que una entidad cumple con este

principio cuando cuenta con la capacidad de continuar con sus operaciones durante un futuro predecible, sin necesidad de ser liquidada o de cesar en sus operaciones.

En 2016, se producen una serie de decretos que introducen unas modificaciones importantes que hoy hacen parte del marco legal vigente. Se trata del Decreto 2131 del 2016, por medio del cual se generan ciertos cambios al marco técnico normativo de las NIF para el grupo 1 mediante la incorporación del anexo 1.2., que incluye modificaciones a la NIC 7, NIC 12 y NIIF 15. Igualmente, en 2016, se origina el Decreto 2132 del 2016, por el cual se modifica, parcialmente, el marco técnico de las NAI. Además, se sanciona el Decreto 780, donde se indica que toda Empresa Social del Estado, cuyo presupuesto anual sea igual o superior a diez mil (10.000) salarios mínimos mensuales, deberá contar con un Revisor Fiscal independiente, designado por la junta directiva a la cual reporta. Vale la pena indicar que, todas estas modificaciones entraron en vigencia a partir del 1 de enero del 2018. A continuación se expone lo establecido en el Decreto Reglamentario 2420 de 2015.

DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO -2420 DE 2015

LIBRO 1

Régimen Reglamentario De Las Normas De Contabilidad, Información Financiera Y De

LIBRO 2

Disposiciones Finales

PARTE 1

Normas De Contabilidad Y De Información

PARTE 2

Normas De Aseguramiento De La Información

PARTE 1

Derogatoria Y Vigencias

PARTE 2

Notas Explicativas

TÍTULO 1

Para (...) el Grupo 1

TÍTULO 2

Para (...) el Grupo 2

TÍTULO 3

Para (..) el Grupo 3

TÍTULO 4

Regímenes Especiales

TÍTULO 5

Para entidades que no cumplen la Hipótesis de negocio en marcha

TÍTULO 1

Disposiciones Generales

Código de Ética.

NICC

NIA

NITR

ISAE

NISR

Normas Internacionales sobre Control de Calidad

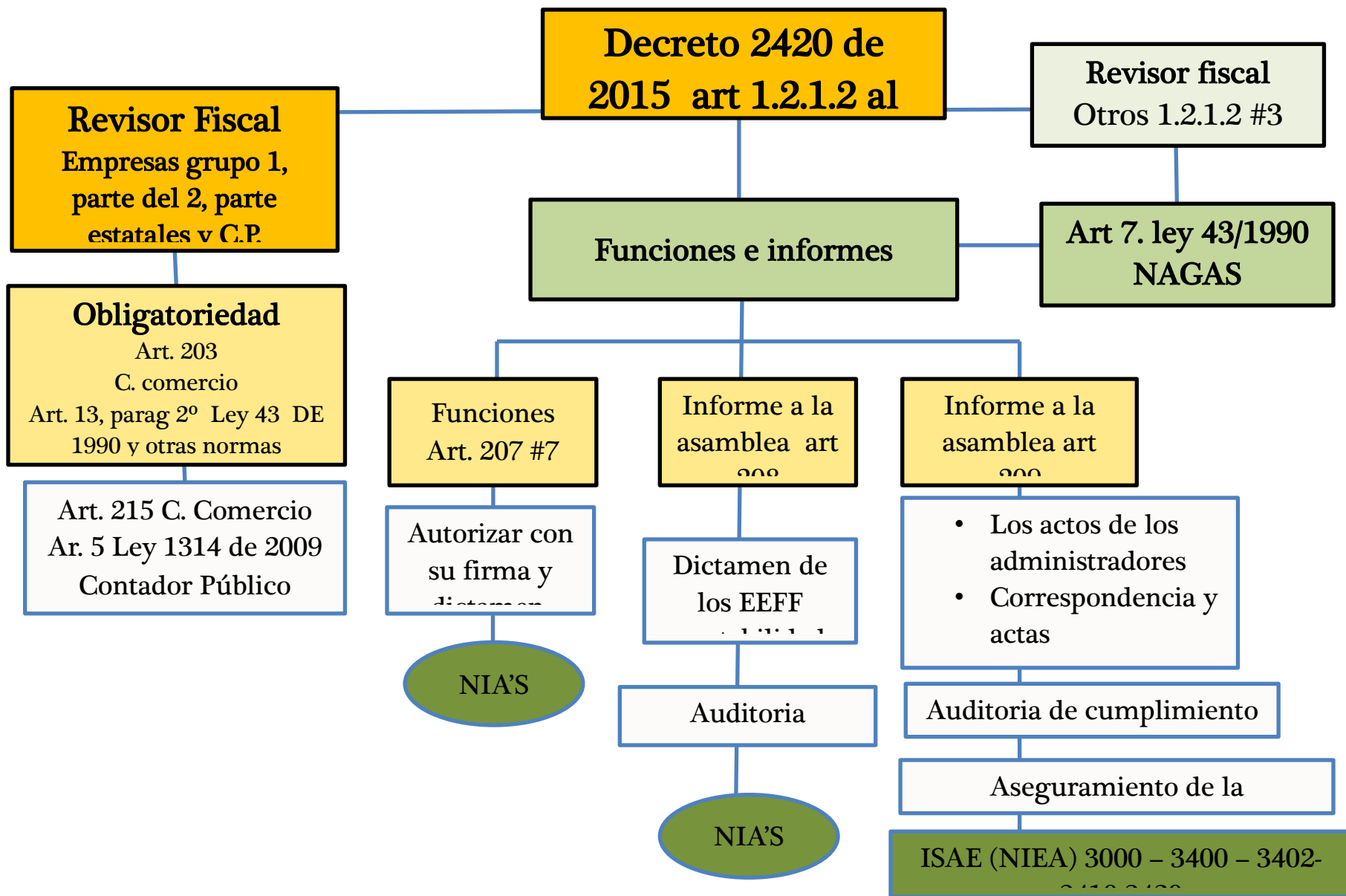
Normas Internacionales de Auditoría

Normas Internacionales de Trabajo de Revisión

Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento

Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados

Fuente: Edilberto Montaña, material de clase



Regulaciones sin fuerza de Ley

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha emitido directrices que no son de obligatorio cumplimiento, debido a que no tienen fuerza de Ley, pero han contribuido en la orientación del ejercicio de la revisoría fiscal a lo largo del tiempo:

En 1994, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió el Pronunciamiento sobre Revisoría Fiscal #7. En esta norma definió la Revisoría Fiscal 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 señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales.”. Determina que las funciones correspondientes se cumplen mediante el desarrollo de cuatro auditorías: financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno. Sobre esa misma directriz, el Decreto 2150 de 1995 estableció que si los estatutos de las organizaciones civiles, corporaciones, fundaciones, juntas de acción comunal, y demás entidades sin ánimo de lucro, no están en armonía con las funciones y obligaciones del revisor es necesario que sean ajustados a conformidad.

En el Pronunciamiento No. 1 se aborda el asunto del dictamen que el revisor fiscal debe emitir acerca de los estados financieros ajustados por inflación; en el Pronunciamiento No. 2, se reflexiona sobre las normas de auditoría y de ética profesional; en el Pronunciamiento No. 3 se trata el código de ética profesional; en el Pronunciamiento

No. 4 se abordan las normas de auditoría generalmente aceptadas; el Pronunciamiento No. 5 emite un concepto amplio sobre los Papeles de trabajo; el Pronunciamiento No. 6 las normas relativas a la rendición de informes sobre estados financieros; en el Pronunciamiento No. 7 se elabora una actualización de los medios por los cuales se cumplen los objetivos de la Revisión Fiscal; en los Pronunciamientos No 8 y No 9 se abordan los temas de flujos de efectivo y de cambios en la situación financiera, respectivamente; y, por último, el Pronunciamiento No. 10 plantea una interpretación normativa acerca de los actos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

En el año 2008, el Consejo técnico de la contaduría emite la orientación profesional sobre el ejercicio profesional de la revisoría fiscal, la cual establece los antecedentes, el marco conceptual, la naturaleza y define la revisoría fiscal como “una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.”. Además de la definición también manifiesta “que con el propósito de contribuir a la confianza pública, la revisoría fiscal se fundamenta en el interés público y en la necesidad que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores, la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.”. Por tanto el revisor fiscal, tiene la obligación de rendir cuentas ante las autoridades pertinentes y ante la asamblea, junta general de socios o máxima autoridad del ente económico, nunca ante

el gerente o los administradores, pues estos, lejos de ser sus superiores, por el contrario, son sujetos pasivos de su vigilancia.

6.5. Marco Contextual

El departamento del Valle del Cauca cuenta con una extensión de 22.140 Km², esto es, 1.94 % del territorio nacional. La población que habita el departamento en mención es de 4.613.684 personas, de las cuales 2.235.353 son hombres y 2.378.331 son mujeres. Se encuentra ubicado al Suroeste del país y hace parte, a la vez, de la Región Pacífica y la Andina. La capital es el municipio de Santiago de Cali. En total, el departamento cuenta con 42 municipios. Geográficamente, limita por el Norte con los departamentos de Quindío, Risaralda y Chocó; al Sur, con el departamento del Cauca; al este con los departamentos de Tolima y Quindío; y, al oeste, con el departamento del Chocó y con el Océano Pacífico.

En términos administrativos, el departamento ha sido dividido, geográficamente, en cuatro regiones: 1. La región norte comprendida por: Cartago, Alcalá, Ansermanuevo, Argelia, El Águila, El Cairo, Obando, Ulloa, Toro, La Unión, La Victoria, Versalles y El Dovio. Esta región cuenta con, aproximadamente, 297.985 habitantes (6.73% de la población del Departamento). 2. La región central compuesta por: Tuluá, Andalucía, Bugalagrande, Trujillo, Riofrío, Caicedonia, Sevilla, Buga, Guacarí, San Pedro, Restrepo, Yotoco, El Darién, Roldanillo, Zarzal y Bolívar. Esta región cuenta con, aproximadamente, 656.863 habitantes, lo que equivale al 14,83% de la población departamental. 3. La región pacífica, comprendida por el municipio de Buenaventura, cuenta con 369.868 habitantes,

lo que equivale al 8,35%. 4. La región sur integrada por: Cali, Dagua, Jamundí, La Cumbre, Vijes, Yumbo, Palmira, Candelaria, El Cerrito, Florida, Ginebra y Pradera, que tienen 3.103.959 habitantes que corresponde al 70,09% de la población Total (Gobernación del Valle del Cauca, 2016).

Las Empresas Sociales del Estado del Valle del Cauca, 55 (ESE) en total, han padecido por la mala administración, por falta de recursos y por corrupción, entre otros factores. El contexto legal y cultural ha puesto a estas entidades en situaciones extremas a tal punto que algunos de ellos han tenido que suspender o cancelar los servicios de salud que prestan a la comunidad. Entre los casos más han afectado a la población vallecaucana se pueden citar: el relacionado con el Hospital San Vicente de Paul, del municipio de Palmira. En esta E.S.E., según un estudio adelantado por la Gobernación del Valle del Cauca (2016), se venía presentando, desde los últimos 10 años, un “...desequilibrio financiero, operacional y presupuestal” (p. 4). Lo anterior produjo que, en el año 2000, el Hospital fuese intervenido y sometido a una restructuración. Dos años después de iniciado dicho proceso, la Superintendencia Nacional de Salud ordenó una medida cautelar preventiva de intervención forzosa administrativa, dado que su situación financiera no le permitía prestar un servicio eficaz y de calidad. Razón por la cual, la E.S.E. fue sometida a la figura de la liquidación.

Otros hospitales, como es el caso el Hospital Departamental de Buenaventura y el Hospital Departamental de Cartago, también fueron sometidos a procesos que finalizaron con su liquidación. Por un lado, el Hospital Departamental de Buenaventura, debido a deficiencias técnicas, administrativas y financieras que se hicieron evidentes en la realidad de los diferentes servicios estuvo inmerso en dos procesos de restructuración; el

primero, en 2002; el segundo, el 2006. A raíz de esto, se suscribió el Acuerdo o Convenio de desempeño # 0395 con la Nación, el cual no pudo ser cumplido. El riesgo financiero de esta entidad, según la Gobernación del Valle (2016) estaba en un nivel medio. Por el otro lado, el Hospital Departamental de Cartago se sometió a una liquidación de tipo forzosa. La liquidación forzosa de esta entidad se originó en el hecho de que el riesgo financiero, entre los años 2012 y 2015, fue considerado como alto. Se detectó que en los últimos meses de 2014 y los primeros de 2015 la situación financiera de la E.S.E. hizo insostenible la operación. Por esta razón, se presentó un cierre paulatino de la mayoría de los servicios.

En este contexto los Hospitales Públicos del Valle del Cauca han prestado sus servicios a los más necesitados: “En el departamento están afiliados al SGSSS el 95,3% de la población, es decir, 4.442.004 personas. De ese porcentaje, corresponde al régimen contributivo el 50.6%, al régimen subsidiado el 40.1% y a regímenes especiales el 4.6%. El restante 4.7%, corresponde a población sin asegurar” (Gobernación del Valle, 2016, p. 27). Los recursos de dichas entidades, muchas veces insuficientes, no se han destinado para atender un porcentaje alto de la población que: o bien pertenecen al régimen subsidiado o bien a los regímenes especiales o, simplemente, no se encuentran asegurados. Los recursos han sido despilfarrados por los administradores y por las juntas directivas sin que los Revisores Fiscales pudiesen advertir estas situaciones de tal forma que se tomaran medidas para evitar su colapso. Cabe recordar que, en la red hospitalaria del Valle del Cauca existen 17 Empresas Sociales del Estado que se encuentra, legalmente, obligadas a contar con un Revisor Fiscal.

7. Metodología

7.1. Tipo de estudio

La presente investigación tiene como propósito analizar factores que pueden obstaculizar el ejercicio de la Revisoría Fiscal en el marco de la independencia mental y el actuar ético del contador público en algunos hospitales del departamento del Valle del Cauca. Para esto se implementará una investigación de tipo descriptiva utilizando herramientas adecuadas de registro, análisis e interpretación de la situación actual. Se pretende establecer un análisis partiendo de investigaciones precedentes, con lo cual, no se está realizando la labor al interior de un campo desconocido. Se analizarán los principios que orientan el oficio del Revisor Fiscal y se corroborará, por medio de entrevistas, si estos se observan en la práctica. De este proceso se derivarán las diferentes conclusiones respecto de los obstáculos que enfrentan los Revisores Fiscales en el cumplimiento de sus tareas.

7.2. Método

El método se orienta por tanto por la inducción como por la deducción. La inducción se utiliza para determinar, de la percepción particular de cada entrevistado, cuáles son los factores comunes; mientras la deducción se implementa para establecer en qué forma los principios que rigen la Revisoría Fiscal se ven reflejados en las apreciaciones de los entrevistados. Dicho de otra forma, la inducción permite que, de los casos particulares se

extraigan elementos comunes que permitan elaborar un panorama general de los obstáculos. Por otro lado, a partir de la deducción, se puede observar la manera en que la realidad (conformada por los casos particulares) se ajusta a los principios generales de la profesión.

7.3. Enfoque

El enfoque de la investigación será cualitativo, lo cual indica que se estudiarán categorías y no variables. Lo que se pretende es alcanzar una interpretación de la realidad que relatan los Revisores Fiscales de los hospitales del Valle del Cauca por medio de una entrevista semiestructurada. Los acercamientos de tipo cualitativo reivindican la reflexión las "... realidades subjetiva e intersubjetiva como objetos legítimos de conocimiento científico; el estudio de la vida cotidiana como el escenario básico de construcción, constitución y desarrollo de los distintos planos que configuran e integran las dimensiones específicas del mundo humano" (Sandoval, 1996, p. 15). Se trata de abordar una realidad del ejercicio de estos profesionales a partir de las cualidades y no de los datos estadísticos.

7.4. Categorías

La entrevista que será aplicada a los Revisores Fiscales de los hospitales del Valle del Cauca está ordenada en torno a cinco tópicos que permiten detectar los obstáculos que enfrentan estos profesionales. Estos cinco temas se tomarán como categorías dentro de

las que se agrupan las preguntas que componen el cuestionario. Las preguntas #1 y #5 hacen parte de la categoría denominada *Función del Revisor en los hospitales del Valle del Cauca*; la pregunta #2, dentro de la categoría *Criterios de selección para el cargo*; la #3, a lo *Relacionado con la independencia mental*; las preguntas #6 y #7, a lo *Relacionado con los obstáculos*; y, por último, los cuestionamientos #8, #9 y #10 pertenecen a la categoría *Importancia del Revisor Fiscal*. Dentro de estas categorías pueden encontrarse subtemas como lo son: a) los aspectos éticos (recogidos en las categorías relacionadas con la independencia mental y los obstáculos) y b) los aspectos técnicos (presentes en las categorías relacionadas con criterios de selección para el cargo, la función del revisor en las ESE del Valle del Cauca y la importancia del revisor fiscal).

El uso de las categorías está determinado por el objetivo específico que indica la necesidad de analizar la percepción de los Revisores Fiscales sobre cuáles son los principales factores que inciden en la independencia mental y actuar ético del Revisor Fiscal en los hospitales del departamento del valle del Cauca, a partir de su experiencia.

7.5. Fuentes y técnicas de recolección de la información.

La información ha sido recopilada implementado un proceso de revisión bibliográfica, además de la entrevista semiestructurada. Esto quiere decir que, se revisaron una serie de documentos legales, sentencias judiciales, artículos de revistas académicas, estudios de casos, tesis y doctrinas que fueron sometidas a un proceso de selección, sistematización y análisis. En el proceso de selección se tuvo en cuenta que los

documentos presentaran un enfoque jurídico, contable o filosófico sobre el tema. En la sistematización se consideró que se contaba con dos tipos de fuentes: primarias y secundarias. Cabe anotar que, la recolección de datos fue realizada, directamente, por el responsable del proyecto.

Ahora bien, los textos legales requieren de una interpretación especial, es decir, de una hermenéutica propia. La finalidad de la hermenéutica jurídica es conocer el sentido de las normas que se pretende aplicar a casos o situaciones particulares. Para alcanzar dicho fin es preciso que se interpreten las expresiones que sobre la materia han proferido los órganos creadores del Derecho. Según García-Maynés (1962): “Lo que hay que interpretar no son, pues, las reglas mismas, sino las formas de que tales órganos se han servido para expresarlas.” (p. 121).

Fuentes de información

- **Primarias:** Entrevistas a los revisores fiscales de hospitales del Valle del Cauca
- **Secundarias:** Se analizó la normatividad nacional e internacional en materia de Revisoría fiscal, así como también investigaciones anteriores y documentos oficiales relacionados con el tema.

Técnicas de investigación

Dentro de las diferentes formas de recolección de información se seleccionó para cumplir con los objetivos de la investigación los siguientes:

- **Análisis de contenido.** Por medio de este método se pretende analizar el material simbólico o cualitativo; clasificando, ordenando, cuantificando e interpretando los datos para el respectivo aporte al tema de investigación.

Fichas de lectura. Será la herramienta que permitirá sinterizar la información de los textos.

7.6. Población

La población que configura el objeto de estudio son los revisores fiscales que tienen bajo su responsabilidad la revisión fiscal de los diecisiete (17) Hospitales públicos del Valle del Cauca obligados a contar con esta figura. No obstante, particularmente, se cuenta con una muestra de ocho (8) revisores fiscales, los cuales participaron en la entrevista diseñada para determinar su percepción frente a los tópicos que configuran las categorías de análisis.

8. Antecedentes y parámetros de los referentes desde los cuales se piensa la eticidad de la Revisoría Fiscal en Colombia.

La credibilidad en que descansa la confianza pública del revisor fiscal, es producto del seguimiento y apego a normas éticas que exaltan los valores del profesional proyectando una imagen seria, honesta y responsable.

Como depositario de confianza pública, el revisor fiscal está en la obligación de observar y dar cumplimiento a normas nacionales e internacionales que garantizan la calidad, idoneidad y transparencia de las actividades desarrolladas dentro de los entes económicos que audita. Dentro de estas normas se encuentra el código de ética profesional establecido por la Ley 43 de 1990 y el código de ética para profesionales de la contaduría de la IFAC, establecido en el DUR 2420 de 2015. En el siguiente cuadro se muestran las similitudes de los códigos de ética, los cuales se encuentran en consonancia, como lo afirma el CTCP.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE ETICA SEGÚN LEY 43 DE 1990		PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE ETICA SEGÚN DECRETO 2420 DE 2015
INTEGRIDAD	OBJETIVIDAD	INTEGRIDAD
INDEPENDENCIA	RESPONSABILIDAD	OBJETIVIDAD
CONFIDENCIALIDAD	OBSERVACION DE DISIPOSICIONES NORMATIVAS	COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONAL
COMPETENCIA Y ACTUALIZACION PROFESIONAL	DIFUSION Y COLABORACION	CONFIDENCIALIDAD
RESPECTO ENTRE COLEGAS	CONDUCTA ETICA	COMPORTAMIENTO PROFESIONAL

FUENTE: ELABORACION PROPIA

8.1. Antecedentes

Respecto de los antecedentes de la Revisoría Fiscal se puede afirmar que no existe unanimidad en cuanto a una fecha exacta para marcar su inicio. Sin embargo, Montaña (2015) hace referencia a dos puntos de partida en relación con los dos modelos de Control aplicados en la historia de las civilizaciones occidentales. Un primer punto es la antigüedad romana donde, según este autor, nace la Revisoría Fiscal. Se trata de la figura del control latino, en la que el revisor estaba habilitado para inspeccionar todos los procesos de la entidad. Además, estaba facultado para ejercer dicho control durante el tiempo que considerase necesario. Un segundo punto de inicio, de lo que hoy se conoce como Revisoría Fiscal, se marca en el siglo XV. Esta figura, conocida como control anglosajón, surge en una época denominada *El Renacimiento*. Según Montaña (2015), es con la aparición de las flotas navieras holandesas y el desarrollo mercantilista que surge el control anglosajón. Es en ese momento coyuntural y de progreso mercantil cuando, en representación de los dueños, comienza a surgir personal especializado en la revisión de cuentas.

El personal especializado en la verificación de cuentas se hizo necesario dadas las condiciones de inseguridad que enfrentaban las embarcaciones en altamar, debido a los ataques piratas. Este control era presentado por los administradores al final de cada viaje donde se hacía la relación de ingresos y gastos. Por ejemplo, cuando España asume esta figura, ordena la aplicación del mismo a todas sus colonias, razón por la cual, los profesionales indispensables para las expediciones eran: el guerrero, el contador y el sacerdote. Así pues, los comerciantes se vieron obligados a delegar responsabilidades, tanto en cabeza de los administradores de sus organizaciones, como en la de personas

capacitadas para ejercer control de la gestión de las actividades mercantiles del ente económico.

En el siguiente cuadro se relacionan las diferencias esenciales entre el Control Latino y el Control Anglosajón con el propósito de exhibir, más adelante, algunas incompatibilidades entre los dos modelos que logran generar controversias no solo a nivel teórico, sino también en la práctica.

Cuadro 2. Diferencias entre el Control Latino y Anglosajón

CONTROL LATINO	CONTROL ANGLOSAJÓN
El Estado es intervencionista y pretende cuidar el interés público. El objetivo principal es la protección del interés general.	Poca intervención del Estado. Su filosofía se basa en la libre empresa. El énfasis está puesto sobre el cumplimiento de los estándares del sector privado.
Control permanente. Se supervisa el inicio, desarrollo y consecuencias de las actividades.	Control posterior. Se hace énfasis en el cumplimiento de los estándares del sector privado, con miras a reflejar, claramente, la situación real de la organización.
Se enfoca en el control legal, esto es, que se cumpla con lo establecido por la ley.	Se enfoca en la convicción de las operaciones de la organización.

CONTROL LATINO	CONTROL ANGLOSAJÓN
Este tipo de control está orientado hacia la Revisoría Fiscal	Este tipo de control está orientado a la auditoría externa
El enfoque latino nace adherido a las estructuras del Estado de la Grecia clásica, pero su perfeccionamiento se da en la sociedad romana, en las instituciones religiosas y militares.	Sus primeras manifestaciones se remontan al siglo XV, con el desarrollo de la actividad mercantil de las flotas navieras holandesas.
Se utiliza la figura <i>Censor jurado de cuentas</i> , lo que hoy en día se asemeja al Revisor Fiscal en Colombia.	Los propietarios delegan la función de control a un tercero, haciendo uso de la figura del <i>auditor</i> .
Cuenta con cuatro objetivos que se deben cumplir como: proteger los intereses de la comunidad, proteger los intereses del Estado, proteger los intereses de los propietarios y, por último, velar por la adecuada prestación de informes contables por parte de la organización.	Tiene como objetivo primario detectar fraudes, mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad.

Fuente: Almeida (2008)

8.2. La Revisoría Fiscal

La Revisoría Fiscal es una institución de control integral que cumple acciones de intervencionismo de Estado y control privado; otorgando la garantía de la veracidad de los informes que se suscriben por parte del revisor. Podría decirse que el revisor fiscal es una especie de juez de los hechos económicos, dada su facultad de control jurídico, normativo y notario de los actos administrativos a través de la fe pública (Ángulo y Zambrano, 2009). En suma, la Revisoría Fiscal es un órgano de control y fiscalización cuya finalidad está centrada en generar confianza en la comunidad. Esta labor se lleva a cabo bajo la dirección de un contador público, quien es el encargado de escudriñar los Estados financieros verificando su veracidad, siempre sujeto a la norma vigente.

Dentro de los objetivos principales de la Revisoría Fiscal están el control y análisis permanente del ente, con el fin de proteger el patrimonio de la empresa. Además, se encarga de realizar vigilancia en los actos administrativos evitando así fraudes y pérdida de los recursos. Este funcionario debe velar porque se cumpla con el objetivo social de la empresa, las normas legales y estatutarias. Por último, ha de colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección de la compañía intervenida. Vale la pena señalar que, La Revisoría fiscal desarrolla una labor integral, en la que involucra una auditoría de gestión, una Auditoría Financiera, una auditoría de cumplimiento y una auditoría de control.

La Corte Constitucional se ha referido a la figura indicando que esta participa en el cumplimiento de las funciones y los fines del Estado, por lo cual: "... se le impone el ejercicio de una labor eficaz, permanente, integral, independiente, oportuna y objetiva, con el fin de garantizar e incentivar la inversión, el ahorro, el crédito y, en general, la

promoción del desarrollo económico” (Sentencia C-780 de 2001). En ese sentido, las funciones del Revisor Fiscal, debidamente ejercidas, protegen a los terceros que encuentran en el patrimonio del ente económico; esto lo transforma en la prenda general de sus créditos, de manera que, debe ofrecer confianza sobre el manejo de los recursos del ahorro, de la inversión y, en general, del manejo justo y equitativo del aparato productivo del país.

La Revisoría Fiscal, como institución jurídica, es un apoyo de vital importancia para las entidades que ejercen la inspección, vigilancia y/o control de las sociedades mercantiles, dado que sus funciones le han sido asignadas por mandato legal. Entre estas se encuentran: velar por el cumplimiento de las leyes y acuerdos entre los particulares (Estatutos Sociales y decisiones de los Órganos de Administración) y dar fe pública, lo cual significa que su atestación y firma hará presumir la veracidad de lo encontrado en la revisión, salvo prueba en contrario.

8.3. Parámetros de la revisoría Fiscal en Colombia.

A continuación, se hará una descripción de los parámetros sobre los cuales se sustenta la Revisoría Fiscal en Colombia. Dichos parámetros son entendidos como los pilares sobre los cuales se edifica la teleología de esta figura. Se trata de la exigencia de la formación certificada en contaduría pública, de la responsabilidad social de su cargo, de las fases que deben configurar la Revisoría Fiscal, de la independencia mental y de la fe pública.

8.4. La profesión de contador Público

En 1990, el Congreso de la República aprobó la ley 43, en cuyo artículo primero define al contador público como una persona natural que, por medio de credencial de competencia profesional "... está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre Estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general" (Ley 43, 1990, artículo 1). Adicionalmente, dicha norma consagra que los principios que deben regir la actividad del contador público son: "... integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, y conducta ética" (ley 43, 1990, artículo 37). En ese sentido, se espera del contador público, y por eso se reconoce como idóneo para ejercer la Revisoría Fiscal, que sea honesto, responsable (consigo mismo y con los demás) y que observe las normas que lo cobijan. Además, se espera su actuar no solo sea legal, sino también ético, pues existen conductas que pueden ser legales, pero no moralmente aceptables.

En suma, el contador público es un profesional que cuenta con las cualidades requeridas para ejercer como Revisor Fiscal. Estas cualidades están representadas en los principios que orienta la profesión y que se encuentran consagrados en la ley 43 de 1990. Las responsabilidades que asume el revisor Fiscal no solo le atañen a este, a su buen nombre o a su prestigio profesional. Tampoco están centradas en generar beneficios para los integrantes de la organización intervenida. La responsabilidad más importante del Revisor Fiscal es con la sociedad colombiana.

8.5. La responsabilidad social

El término *Responsabilidad* debe pensarse con detenimiento y considerando que su aplicación en el campo de la revisoría fiscal es fundamental para el cumplimiento de la teleología de esta figura. Se puede pensar, haciendo énfasis en su naturaleza y en su utilidad para el ser humano, que: “La responsabilidad es un valor que está en la consciencia de la persona” (Montaño, 2015, p. 316). En ese sentido, la esencia de la responsabilidad radica en que esta se configura como un valor, lo que implica que no solo es eterno (perdura en el tiempo) sino que además sirve como guía para la conducción de los seres humanos. Igualmente, la noción de responsabilidad cumple con parte de la función de preservación de los individuos, y por ende, de la especie. Los sujetos están en la obligación, si desean preservar su existencia y desarrollar su potencial, de hacerse responsables de las decisiones que toman y que los afectan directamente. Esta idea está presente en la filosofía occidental desde los principios consignados en el oráculo de Delfos: *conócete a ti mismo* y *cuídate a ti mismo*. En suma, podría decirse que ser responsable consigo mismo es el principio de un desarrollo moral que permitirá, como lo indica Montaño (2015), ser responsable con los demás. La responsabilidad es un valor que habita en la consciencia de las personas (Montaño, 2015), lo cual implica que los actos que la generan son conscientes, es decir, no son producto del azar, de la coerción y de cualquier factor que sea externo a la voluntad de la persona.

Una persona responsable es aquella que reflexiona sobre las consecuencias de sus actos y por ello los orienta según parámetros que le permitan su mejoramiento, como persona, y el de su entorno (social y ecológico). Ahora bien, ser responsable consigo mismo es tan solo un punto de partida para contar con la capacidad de mejorar las

condiciones de las personas con las que se cohabita y la situación ambiental del entorno ecológico. Ser responsable consigo mismo, con los demás y con el entorno ecológico son manifestaciones conductuales que hacen parte de las características esenciales de la responsabilidad social. Como bien lo resume Montaña (2015), ser responsable socialmente es, en el fondo, comportarse de tal forma que se persiga "... el bienestar de todos los seres humanos para lograr un mundo sostenible" (Montaña, 2015, p. 319).

Los revisores fiscales de las ESE del Valle del Cauca, como agentes encargados de fiscalizar la operación de estas entidades estatales, tienen una responsabilidad social esencial por lo que hoy en día tenemos que evaluar el balance social de las empresas, lo cual implica opinar sobre la responsabilidad social empresarial. Está dentro de dicha responsabilidad un deber de protección del interés público que se expresa, específicamente, en un informe sobre las actividades sociales y ecológicas. En palabras de Montaña (2015)

"El revisor fiscal en su control social debe determinar la concordancia que existe entre el balance social y los estados financieros de la empresa, al igual que determinar el buen uso del manejo de los recursos y vigilar que se cumplan los procesos y procedimientos en materia de calidad y medio ambiente (Montaña, 2015, p. 322)."

La responsabilidad del revisor fiscal emana de un proceso de formación que inicia en un ámbito más personal que técnico. La capacidad de comprender la importancia social y ecológica de sus veredictos y de discernir entre los actos buenos y malos en el ejercicio de la revisoría fiscal proviene de la coordinación entre los valores que requiere la actividad

y los que dirigen la vida del revisor. Podría decirse que, los revisores son responsables socialmente en la medida en que los valores con los que vive su vida sean compatibles, por lo menos, con la honestidad, la veracidad y la independencia mental. Es una expresión del Ser (de aquellos valores innegociables para el revisor) que se percibe en el Hacer. Ser responsable socialmente, en el caso de la revisoría fiscal, implica ordenar la conducta conforme a valores que permitan el florecimiento o crecimiento tanto del revisor (en materia profesional y ética) como de su entorno (social y ecológico).

La responsabilidad social ha adquirido importancia en las organizaciones de todo el mundo, ya que éstas se hicieron conscientes de la preponderancia que tienen los impactos sociales de las diversas actividades productivas sobre la rentabilidad y las finanzas. Las organizaciones de hoy deben asumir que su mayor responsabilidad es con la sociedad y su propia plantilla de empleados. La responsabilidad social es, a su vez, un proceso de gestión en el cual el contador integra a la política y estrategia de toda la organización una preocupación por generar un desarrollo social y ambiental que permita su sostenibilidad. Más allá de esto, este compromiso social de las organizaciones es una de las formas en que la empresa se relaciona con los *stakeholders* o actores; tales como: clientes, comunidades, empleados, proveedores, gobierno, entre otros; claro está, dentro de un contexto ético y social. Es decir, el objetivo del empresario es generar riqueza, sin embargo, los métodos que emplea para ello pueden ser censurables, o incluso, punibles. Por ejemplo, si lo hace a expensas del medio ambiente, de la sociedad, de su comunidad vecina, de sus empleados y del mercado, obra de manera inmoral y/o ilegal.

Ser responsable socialmente implica que se colabore e invierta, más allá de sus obligaciones jurídicas, en el capital humano, en el entorno y en la comunidad en general.

Lo anterior tiene la capacidad de aumentar la sostenibilidad de la empresa en el largo plazo. Vale la pena indicar que, la responsabilidad social representa mucho más que de donar recursos; se trata de aportar el conocimiento y la experiencia del Revisor Fiscal a la sociedad, dando fe pública de lo correcto y verdadero. De hecho, la información contable y/o financiera que proporciona el contador mejora y enriquece la gestión económica. Adicional a esto, ayuda a los trabajadores, gerentes e inversionistas en la identificación y evaluación de riesgos y oportunidades de inversión (López et al. 2015). En ese orden de ideas, la noción de interés público que subyace a la práctica de la contabilidad se vincula, de manera inmediata, con la concepción de que lo público es el espacio de todos, sin ningún tipo de diferenciación.

La Responsabilidad Social corporativa puede inclusive incluir todos los actos altruistas que han acompañado al ser humano y a los emprendedores durante la historia de la civilización occidental. No obstante, su sofisticación da muestra de que la responsabilidad social depende de un sistema de gestión empresarial que busca entender el rol social de las empresas, identificar a todos los grupos de interés o de relación que tiene la entidad (colaboradores, proveedores, clientes, accionistas, autoridades, etc.) y procurar satisfacerlos en la medida de sus posibilidades. Puede afirmarse, entonces, que la Responsabilidad Social Empresarial (en adelante, RSE) "... no es sinónimo de acción social, la RSE no es mecenazgo, no es filantropía, no es el territorio sustantivo de una fundación, no es una herramienta de marketing y no es un sucedáneo de la negociación colectiva" (Merino, 2005, p. 51).

Las organizaciones se integran, según las premisas defendidas hasta aquí, a la sociedad de la que forma parte, haciéndose responsable de sus acciones y trabajando por

contribuir al desarrollo de ésta. Esto es producto de una toma de consciencia del hecho que el desarrollo de las organizaciones depende, en gran medida, de las fortalezas del entorno. Lo anterior acaba con el mito que asegura que la información contable solo sirve para todos los agentes que están involucrados en la cotidianidad de una organización y que no son de utilidad para alcanzar los objetivos trazados en el ámbito de lo público.

8.6. Fases de la Revisoría Fiscal

Con el propósito de ofrecer a las sociedades una garantía de objetividad en el trabajo desempeñado por el Revisor Fiscal se han adoptado las normas internacionales de aseguramiento. Estas normas permiten que los procedimientos aplicados por la Revisoría Fiscal sean estandarizados y, de esta forma, pueda efectuarse una revisión diligente. Se trata de observar un conjunto de pasos o fases (5 en total) que orientan las actividades que debe realizar el revisor (Blanco, 2017) desde la aceptación del contrato, la planeación de la auditoría, hasta la ejecución y desarrollo de la auditoría.

La primera fase se debe efectuar antes de iniciar las labores al interior de la organización y se denomina como: etapa previa y de definición de términos de trabajo. Frente a esta etapa preliminar, las normas internacionales de auditoría (NIA) han dispuesto la NIA 200 (relativa a los objetivos generales del auditor) y la NIA 210 (relativa a las funciones del cargo).

La segunda fase se caracteriza por enfocarse en la planeación de las actividades que se realizarán. Para que dicha fase se lleve a cabo de manera eficaz, el revisor debe comprender a fondo la entidad, su entorno, la valoración que se hace de esta y sus

riesgos. En ese sentido, se hace necesario la obtención de información acerca de sus obligaciones legales y del plan de gestión. Además, se realizan “procedimientos analíticos preliminares” (Blanco, 2017, p. 33). Frente a los procesos de planeación las NIA pertinentes son la 300 y la 320; mientras que en lo relacionado con la recolección de información se debe ejecutar conforme a la NIA 315.

En la tercera fase de la Revisoría Fiscal se establecen los procedimientos de auditoría basados en los riesgos valorados. En este momento se determina la naturaleza, las oportunidades y el alcance de las medidas estimadas en la etapa de planeación. También se realizan las pruebas de controles, los procedimientos sustantivos y evaluación de la evidencia. Para estos fines, se hace preciso seguir la ruta trazada por las NIA 230, 330, 402, 450, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 600, 610, 620, 260, 265.

La cuarta fase es conocida como la fase final de la auditoría. En esta se revisan los pasivos contingentes y los acontecimientos posteriores, es decir, aquellos que tienen ocurrencia luego de realizada la fase III. Igualmente, se acumulan las evidencias finales, se evalúa el presupuesto de la entidad y se revisan los estados financieros para verificar que las evidencias sean coherentes con los hallazgos. Más allá de la verificación y la revisión de estos elementos el revisor en esta etapa está en la obligación de elaborar indicadores útiles para evaluar el desempeño de los administradores en relación con los propósitos esenciales de la entidad. Es en esta etapa que el revisor emite el informe y lo presenta para que sea sometido a una discusión. Las NIA que regulan los procesos mencionados son: 550, 570, 560, 580, 700, 705, 706, 710, 720.

Por último, en la fase quinta, el revisor debe someter a control de calidad los servicios prestados a la entidad. Para esto, se apoya en la NIA 220, donde se regula el control de

calidad en la auditoría de estados financieros, y en la Norma Internacional de Control de Calidad (NICCC) I.

8.7. Cultura organizacional

Se entiende por cultura toda aquella expresión que se hace propia de un conglomerado humano (Méndez, 2004). En ese orden de ideas, la cultura corporativa u organizacional es una forma de hacer las cosas que se hace propia de una entidad. Para que una cultura organizacional sea propicia al desarrollo eficaz de la Revisoría Fiscal es necesario que se otorgue prioridad a los factores de gestión y adaptación a los cambios y requerimientos organizacionales donde la gestión se ha tergiversado. Lo anterior, para facilitar la consecución de indicadores óptimos, sin importar los medios. Una cultura organizacional fértil para la ejecución de la Revisoría Fiscal cuenta con informes financieros independientes.

8.8. La fe pública

La figura jurídica de la fe pública hace parte esencial de la profesión contable. Puede decirse que la fe pública es la esencia del oficio de contador público, pues si los hallazgos de este profesional no pueden presumirse como ciertos (con todas las implicaciones jurídicas de la falsedad en este tipo de declaraciones) su actuación es semejante a la de un profesional que está sometido al dictamen o a la directriz de su patrono. Así pues, "... la fe pública es sólo la forma, ya que la esencia del contador es la confianza pública lograda gracias a las capacidades técnicas, profesionales y éticas" (Blanco, 2004, p. 23).

Vale la pena resaltar que, dentro de los profesionales que cuentan con la importantísima función de dar fe pública sobre ciertos actos y documentos, están incluidos los contadores públicos, tal y como lo señala el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, lo que impone una responsabilidad social especial.

Estar investido para dar fe pública de una actividad que está siendo supervisada o revisada exige ciertas obligaciones. Por ejemplo, el contador que cumple funciones de Revisor Fiscal “... debe estar muy ceñido a las normas que lo rigen y que están establecidas en el código de comercio, y debe ser consiente de toda la información que certifique o dictamine ya que esto puede ser una causal...” (Rincón y Gómez, 2016, p. 4) que provoque la cancelación o suspensión de la tarjeta profesional.

El papel que cumple el contador público al dar fe de las actuaciones de sus clientes no depende, exclusivamente, de los requerimientos legales, sino que obedece a su teleología, a su razón de ser: la revelación de la verdad del estado de las entidades económicas que intervienen. Razón por la cual, las actuaciones del Revisor Fiscal van dirigidas a garantizar la veracidad de los hechos que tiene que ver con el giro de la empresa, y que inciden de manera directa en la seguridad necesaria para estar confiados de las relaciones comerciales y jurídicas propias de la interacción de la empresa tanto con los miembros de la colectividad como con el Estado. (Giraldo, 2008, p. 36)

Es razonable afirmar que, la investidura que permite dar fe pública otorgada a un contador público, y en especial a un Revisor Fiscal, tiene por objeto que exista una “... presunción de legalidad sobre los actos y documentos derivados del desarrollo de las actividades que motivaron la creación de la empresa, lo que garantizaría la confianza

tanto del conglomerado social y de la organización estatal...” (Giraldo, 2008, p. 37-38) como de los accionistas de la entidad.

En suma, la Fe pública es una figura jurídica que permite que la función estatal de constatar todas las actuaciones de los entes que operan bajo su jurisdicción sean controlados pueda ser delegada en cabeza de profesionales capacitados para dicha labor. Los Contadores públicos y notarios estos están habilitados para actuar y dar fe pública de acuerdo con las leyes que regulan cada actividad y/o función investida.

8.9. Independencia mental

La importancia de la Revisoría Fiscal, en lo relacionado con la obligación de informar o denunciar, ha puesto a los revisores en medio de una lucha de intereses. En muchas ocasiones, los administradores o los socios de la entidad económica ejercen presión sobre los revisores para que no revelen irregularidades en ciertos procesos o eventos. Algunas de las presiones se ejercen amparadas en la figura del secreto o el sigilo profesional. Sin embargo, la independencia mental, entendida como la capacidad de servirse del entendimiento propio (Kant, 1784) y de actuar conforme a una ética universal (Kant, 2003) no es contraria a la obligación de guardar silencio. Esto se debe a que, obligaciones como el secreto profesional no son absolutas, puesto que el Revisor Fiscal sólo puede denunciar o informar hechos irregulares única y exclusivamente a las autoridades competentes, es decir, las indicadas por la norma. Las irregularidades no pueden ser informadas a personas ajenas o a terceros que nada tienen que ver con el asunto. En este caso, al Revisor Fiscal sí le obliga el secreto profesional. Así pues, la

obligatoriedad del secreto profesional no riñe con la obligación que tiene el Contador público de denunciar hechos irregulares ante las autoridades competentes cuando se desempeña como Revisor Fiscal. Según la Corte Constitucional: “... una cosa es el contador que ejerce su profesión como tal, amparado (y obligado) sin duda, por el secreto profesional y otra, muy diferente, el Revisor Fiscal que ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares” (Sentencia C-062 de 1998).

8.10. Responsabilidad ética

Tal como se indica en Ley 43 de 1990 y en el Decreto 2420 de 2015, la responsabilidad ética del contador público comporta un campo de acción amplio y profundo cuando se trata de la Revisoría Fiscal, dado que el Revisor Fiscal, con su juicio y experiencia profesional, debe entrar, por un lado, a brindar un aseguramiento razonable de la información de las empresas que de manera obligatoria o voluntaria requieran sus servicios y, de otro, a propender en la consolidación de la confianza pública, puesto que el control de fiscalización está pensado para examinar a las entidades como un todo integral. Razón por la cual, los hallazgos obtenidos mediante este sistema de control y fiscalización organizacional deben entregar una certeza objetiva sobre los resultados alcanzados por los entes económicos.

9. Limitaciones para el ejercicio profesional del Revisor Fiscal.

En este segundo capítulo se establecerán las limitaciones para el ejercicio profesional del Revisor Fiscal en Colombia. Esto se hará a partir de tres ámbitos: el legal, el relativo al modelo de control y el ético. En ese orden de ideas, serán abordados los diferentes obstáculos para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, en primer lugar, desde una perspectiva jurídica; en segundo lugar, partiendo de una crítica al enfoque y, en tercer lugar, desde una filosofía moral de corte universalista.

En el ejercicio de su labor, los Revisores Fiscales se enfrentan, cotidianamente, con algunos obstáculos para el adecuado desarrollo de sus funciones. Dentro de las obligaciones éticas del Revisor Fiscal se encuentran las consagradas por el Consejo de Normas internacionales de Contabilidad, donde se expresa, claramente, que el accionar de este profesional debe orientarse conforme a los principios éticos de la integridad, objetividad, confidencialidad, control y vigilancia de la normatividad. En ese mismo sentido, están obligados a la constante actualización profesional y ser altamente competitivos. Así pues, el Revisor Fiscal se desempeña como un funcionario con la capacidad de salvaguardar la información financiera y contable de una empresa o entidad.

9.1. Limitaciones generales

En Colombia, el proceso de adopción de la normatividad internacional apenas se está gestando de manera progresiva. Sin embargo, se tiende al establecimiento de una ética profesional universal. Desde el punto de vista legal, es importante resaltar que, en este

país, no existen normas específicas para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, fuera de las contempladas por el Código de Comercio, las generales señaladas por la Ley 43 de 1990 y lo establecido por el Decreto Reglamentario 2420 de 2015. En dicha normatividad se indica que es obligatorio para los Contadores que, tratándose de auditoría, apliquen las normas contempladas por el artículo séptimo, el cual transcribe las normas internacionales emitidas para Auditoría Financiera. Lo anterior hace que se ponga en el olvido que la Revisoría Fiscal se ejerce de manera permanente e integral y no como la auditoría, cuya intervención es póstuma (como en el control anglosajón).

Este escenario, por el que está atravesando la Revisoría Fiscal en el país, ha generado una gran confusión, pues, el alcance de una auditoría es distinto que el de la Revisoría Fiscal. Mientras que la auditoría busca evaluar unos procedimientos de forma posterior y basada en un muestreo, la Revisoría debe aplicarse de manera general y permanente. La auditoría, como herramienta del control, es posterior y apoya su juicio en los Estados financieros. De ahí la necesidad, conveniencia e importancia de credibilidad. La Revisoría, por su parte, es consecuente con los hechos económicos y su fuerza se funda en la fiscalización y el control, pero con capacidad legal para dictaminar con fuerza de fe pública sobre sus propias normas, diferentes a las de la auditoría generalmente aceptadas, que siempre se han aplicado ya en el campo internacional como en el nacional y a las cuales la Ley 43 de 1990 adscribió el apego del contador público en su actuar y por tanto en el ejercicio de la Revisoría Fiscal (Peña, 2011). Dicha situación ha conllevando a que el ejercicio de la Revisoría Fiscal se desarrolle en un mar de vacíos normativos, que son aprovechados por profesionales de la contaduría para ocultar y

distorsionar la realidad financiera de una empresa u organización y defraudar al fisco, quedando en evidencia la poca efectividad de las normas existentes.

Ahora bien, la actividad de la Revisoría Fiscal también está localizada en una sociedad compleja y, por lo tanto, mediada por las crisis políticas, económicas y sociales, así como de seguridad y corrupción. Los límites jurídicos, como se ha señalado, están dados por un marco de referencia concebido para la auditoría. Existe pues, una carencia de normativa de la Revisoría Fiscal, a pesar que, en la ley 43 de 1990 y en el Decreto Reglamentario 2420 de 2015, se establecen las Normas de Auditoría, como de obligatoria observancia y aplicación por el contador público en el ejercicio de dicha revisoría.

Es evidente la problemática por la que atraviesa la institución de la Revisoría Fiscal, debido a esta variable que va directamente relacionada con el ejercicio profesional del contador público. Es importante señalar que, si bien es cierto que existen normas que regulan la profesión, en lo que respecta a las actividades relacionadas con la ciencia contable y las relacionadas con las cualidades profesionales del contador público, no se encuentra nada en particular aplicado a la Revisoría Fiscal. A pesar de esto, la ley 43 de 1990 ha facultado al contador público como único profesional apto para llevar a cabo funciones de fiscalización, dar fe pública sobre las actuaciones empresariales de los administradores, a fin de garantizar el interés de la comunidad y de los empresarios.

Como en las disposiciones existentes sobre la Revisoría Fiscal no se encuentra una definición precisa, un marco conceptual, ni un modelo instrumental apropiado a los requerimientos actuales de la institución, se vienen presentando diversidad de criterios en torno al tema, en los diferentes ámbitos interesados. La mayor confusión se presenta porque se igualan la Revisoría Fiscal con la Auditoría Financiera, el control interno o la

auditoría integral, olvidando que la Revisoría Fiscal no puede circunscribirse a la realización de una evaluación posterior y selectiva, por cuanto no respondería a los requerimientos del control de fiscalización en alcance y oportunidad. Cabe indicar que la figura del control interno si cuenta con una reglamentación particular y con un modelo instrumental apropiado. El control interno de las entidades estatales en Colombia se encuentra regulado en el Decreto 943 de 2014 y en la Resolución 193 de 2016. En el Decreto de 2014 se reglamenta la última actualización del Modelo Estándar de Control Interno (MECI); mientras en la Resolución de 2016 se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, lo cual incrementa la confusión respecto de las normas y el modelo aplicable a la revisoría fiscal, pues podría entenderse esta como un procedimiento transversal de dicho régimen.

El problema de la falta de unidad de criterio en materia legal también proviene de la carencia de una confluencia acerca de la importancia del Revisor Fiscal para las organizaciones y para la sociedad. Los empresarios tienen una visión, el estado otra, y los profesionales de la contaduría una totalmente diferente a las anteriores. Frente a esta división, ha reinado la ambigüedad y la obstaculización de las labores del revisor. Incluso, se puede afirmar que estas diferencias se ven reflejadas en la normatividad penal y en la forma de cometer las conductas punibles. Las diferencias esenciales entre los delitos contables de los empresarios y de los empleados consiste en lo siguiente: mientras estos últimos efectúan las manipulaciones contables fraudulentas para encubrir malversaciones ya cometidas o en preparación, los patrones dirigen sus artificios en contabilidad hacia la falsa interpretación de la situación comercial en su totalidad.

La Revisoría Fiscal puede enfrentar limitaciones no solo desde aquellos que la ejercen, sino desde los obligados a ser sus usuarios. Todavía son muchos los gerentes y administradores que consideran innecesaria la vigilancia integral y permanente de la gestión de los negocios que se supone hace el Revisor Fiscal. Es común que los gerentes opinen que las comunicaciones del Revisor Fiscal, si es que existen, se enfocan a recomendaciones de poca importancia relacionadas con formalidades y aspectos técnicos que no son tan cruciales en la toma de decisiones, motivo por el que no son vistas como objetos de discusión y análisis. Por lo general, se aplican correctivos, pero nunca hacen parte de la medición del desempeño de las personas de las organizaciones. Adicionalmente, aunque la administración considera muy importante que el Revisor Fiscal se involucre en áreas diferentes de las financieras, rara vez se observa que esto ocurra. Esto conlleva a que la institución pierda reconocimiento de sus usuarios. Se asume la Revisoría como una figura de obligatorio cumplimiento, por el hecho de ser impuesta legalmente para ciertas organizaciones empresariales y no como una figura positiva que genere valor a la organización. La mayoría de empresarios y accionistas, en caso de que no existiera una obligación legal, no estarían dispuestos a nombrar un Revisor Fiscal. Incluso, se puede ver que aquellos que lo eligen consideran más importantes los honorarios o las referencias de contactos como criterios para su elección.

Respecto al valor, la opinión generalizada es que la Revisoría Fiscal no agrega valor porque su trabajo es reactivo. Esto quiere decir que se concibe como una herramienta que solo está para verificar aspectos de la contabilidad como un requisito legal o solo como una ayuda que garantiza que ciertos procesos se ejecuten bien y que ciertas normas se apliquen adecuadamente. Son pocos los que opinan que la Revisoría Fiscal

agrega valor a la organización en la medida en que ayuda a valorar riesgos y a mejorar la calidad de la gestión. Otros consideran, además, que agrega valor permitiendo tener seguridad de la información, del manejo de las finanzas y del capital como recurso vital. De hecho, reconocen que, desde un papel de consultor, se puede hacer aportes invaluableles en tiempos de cambio. Los Revisores Fiscales por su parte indican que siguen recurriendo a la gestión tributaria como el aspecto indispensable en su práctica, por encima de otros como la evaluación de procesos, la evaluación de riesgos, la evaluación de la tecnología de la información, los sistemas de gestión de calidad o la fiscalización medioambiental (Bautista, 2010).

9.2. Aspectos generales de las entrevistas y las limitaciones encontradas

Las entrevistas realizadas muestran que, en cuanto a la formación académica y profesional del Revisor Fiscal, mayoría de entrevistados consideran que no es suficiente con ser contador público, se debe tener experiencia y especialización en el área de la salud, a pesar de que el artículo 215 del código de comercio no lo establece así. La mayoría de los participantes ejercen la función de Revisoría Fiscal como persona natural, lo cual puede ser significativo, y aquellos que lo hacen a través de firmas de auditoría, muestran más interés en aspectos relacionados con los procesos, los riesgos y las comunicaciones.

Al indagar sobre las relaciones Gerencia/Revisoría Fiscal se encontraron ciertas situaciones en las que los Revisores y Revisoras ven comprometida su independencia. Entre estas se destacan: Hacer parte del partido político que gobierna, la existencia de lazos de amistad con el Alcalde del Municipio, las relaciones muy cercanas con la

Administración Municipal, el peligro de ser retirado del cargo, lo que puede derivar en que, por no perder un cliente, el Revisor decida volverse más permisivo. Otras situaciones que pueden limitar la independencia mental del Revisor Fiscal ocurren cuando, por ejemplo, el Revisor busca proteger los intereses de los miembros de Juntas Directivas, poniendo por encima el bien privado, bien sea por exigencias de la Gerencia o de los máximos órganos directivos. En este último escenario, las implicaciones resultan bastante graves, ya que es identificable un componente ético que se enfrenta con el componente económico, ante los que el profesional, al ver en riesgo la continuidad de su trabajo, no actúa de la manera correcta, accediendo a pretensiones que minan su objetividad. La ausencia de independencia mental limita los juicios y actuaciones del Revisor Fiscal a los intereses de la administración.

En aquellos casos donde se presentan conductas de presión, por parte de la gerencia o de los órganos de administración al ejercicio del Revisor Fiscal, se evidencia un desconocimiento de sus funciones y objetivos. Respecto al acceso a la información, se encontró que rara vez los Revisores Fiscales tienen dificultades para tenerla, a pesar de que en el sector público todos los procesos son demorados. Esto es una señal de reconocimiento de un derecho de acceso absoluto, lo que puede indicar que: si bien no se impide el ingreso a la información, se puede limitar por otros medios la labor o el mismo Revisor no requerirla y, por ende, no revisarla; lo que puede abrir espacios de duda a la confiabilidad en la información de estos entes y la valía de esos profesionales. Respecto al acompañamiento profesional, los Revisores Fiscales consultados consideran que el acompañamiento de otros profesionales es necesario, pero costoso y, por tanto, inviable.

Por lo tanto, se abstienen de conformar equipos para sus trabajos de fiscalización con médicos auditores, ingenieros de sistemas, economistas, abogados y tributaristas.

Algunos Revisores Fiscales, solo en casos muy excepcionales, solicitan asesoría de otros profesionales de apoyo; otros, simplemente, siguen solos y confiados en su suficiencia. En otra observación, se halló que los profesionales, a pesar de que consideran muy necesario mantener una vigilancia integral y permanente de la gestión de los hospitales, encuentran también algunos impedimentos o limitantes para hacerlo. Entre estos limitantes está el número de clientes que manejan y el tamaño de estos; lo que hace que el tiempo, como recurso, les resulte insuficiente para atender las necesidades de todos.

En lo correspondiente al ejercicio propio de la Revisoría Fiscal, los participantes muestran una priorización de los aspectos contables, financieros y tributarios. Algunos informan que atienden solo aquellos campos que son prioridad de la administración y pocos conocen los entes integral y multidimensionalmente. La confusión o asimilación de la Revisoría Fiscal con la Auditoría Externa, nunca ha sido clarificada y el énfasis en la auditoría de Estados Financieros deja de lado otra multiplicidad de funciones respecto a los procesos, los riesgos del negocio y otros asuntos que pueden llegar a ser más importantes y que deben ser interiorizados y normalizados.

En cuanto a la comunicación, como uno de los elementos principales en la relación entre los Revisores Fiscales y los demás agentes (Junta Directiva o administración), se mostró que los hallazgos y recomendaciones surgidas de la labor del Revisor Fiscal se comunican oportunamente y aunque los profesionales consideran muy importante la recomendación de mejores prácticas, si los hallazgos y recomendaciones no se

comunican permanentemente, los entes no podrán emprender acciones que les permitan hacer cambios y promover mejoras. En cuanto al informe o dictamen del Revisor Fiscal, este está diseñado para brindar confianza sobre el desempeño del ente y la capacidad de seguir operando y, casi siempre, permite conocer el grado de cumplimiento del hospital respecto a la normatividad que la regula. Los Revisores Fiscales consideran que la Revisoría Fiscal agrega valor cuando su trabajo se hace a conciencia, con conocimiento del ente auditado y con interés de que mejoren las falencias encontradas.

9.2.1. Legislación incompleta

A pesar de que hoy en día existe una publicación referente a los honorarios que deben percibir los revisores fiscales (Montilla y Perea 2006), la legislación colombiana no contempla algunas características inherentes a la Revisoría Fiscal. Por ejemplo, al limitar la remuneración no está considerando que los grados de fiscalización, su alcance y complejidad debieran corresponder con el tamaño de las operaciones de una organización y con el nivel de exposición de los terceros; no estar sujetos al valor de una propuesta.

También se nota un vacío legal en cuanto a que su responsabilidad y acción debe ser permanente, es decir, abarcar todas las operaciones en su fase de preparación, organización y ejecución. Ningún aspecto del ente auditado debe estar vedado al Revisor Fiscal, por lo tanto, no establecer este parámetro dentro de la norma habilita a los administradores, por ejemplo, para que limiten el acceso sin que incurran en sanción alguna. El actuar del Revisor Fiscal debe ser independiente en la acción y en los criterios.

Su gestión debe estar libre de todo conflicto de intereses y no tener subordinación con los administradores, ya que ellos son precisamente objeto de su control.

Una norma que genera gran controversia es la presente en el numeral 9 del artículo 207 del Código de Comercio. En este se indica que el Revisor Fiscal deberá cumplir las demás atribuciones que le sean encomendadas por la ley, estatutos, Asamblea o junta de socios. Con esta afirmación, la norma permite una serie de comportamientos que pueden ir en contra de la independencia de un Revisor Fiscal frente al ente, para lo cual se propone una modificación de dicho artículo en su redacción, señalando explícitamente cuáles deberían ser las funciones que sí se le podrían añadir al trabajo del Revisor Fiscal por parte de los estatutos, Asamblea o junta de socios. Mantener esta norma incompleta significa seguir poniendo en riesgo la independencia mental del Revisor Fiscal.

9.2.2. Limitaciones derivadas del enfoque

Los orígenes de la práctica y la reglamentación legal de la revisoría fiscal en el país se presentan cuando los modelos latino y anglosajón estaban suficientemente estructurados y reconocidos en el mundo. Sin embargo, el modelo aplicado en el caso colombiano no ha sido puro. Por el contrario, se trata de una mezcla entre los dos modelos. Ahora bien, esto plantea una serie de contradicciones que generan una incertidumbre sobre la función protectora del interés público delegada a la Revisoría Fiscal dadas las diferencias de sus naturalezas de control. El control anglosajón, en esencia, protege los intereses privados y se centra en la auditoría; mientras que el Control de Fiscalización (derivado del modelo de control latino) se enfoca en defender el interés público. Esta situación plantea una

contradicción pues, en muchas ocasiones, los intereses particulares son contrarios a los generales.

En Colombia, la institución de la Revisoría Fiscal tiene una gran responsabilidad de carácter social, es el resultado de la institucionalización de los modelos de control latino y control anglosajón. Este es el origen de la gran mayoría de malos entendidos, contradicciones y conflictos en torno a la institución de la revisoría fiscal ha sido el enfoque dado a este ejercicio (Sarmiento, 2010).

9.2.3. Limitaciones asociadas con la corrupción

La corrupción y la independencia mental del profesional están sujetas a la deliberación íntima del Revisor Fiscal. Está en su fuero íntimo el reflexionar sobre los valores que debe ponderar al momento de encontrarse frente a la posibilidad de incurrir en actos de corrupción. En estas situaciones, conviene al revisor establecer un esquema donde pueda clasificar y diferenciar medios de fines. Los fines es aquello hacia lo que una cosa o persona tiende. El fin de una mesa es soportar cierta cantidad de peso sobre sí. Es decir, que una mesa es una mesa, en medida en que cumpla el objetivo para el que fue creada. Cuando se trata de reflexionar sobre los fines que orientan las acciones humanas es necesario hacer la distinción entre virtudes y vicios. Las virtudes son las que hacen florecer al ser humano, las que desarrollan en este todo su potencial. Los vicios son hábitos o conductas reiteradas que destruyen el fin o el propósito de la vida humana. Los fines deben emerger de la recta razón, esto es, no puede provenir de ideas irracionales. Así pues, el hombre virtuoso es aquel que actúa de manera correcta, dado que sus fines

están ordenados conforme a la recta razón y los medios sobre los que delibera son los apropiados para lograrlos.

Cuando los fines están ordenados por la razón, los medios sobre los que se delibera son apropiados. En la persona corrupta, viciosa, los fines (lucrarse de manera ilegal) están en referencia al interés particular. En el vicioso ocurre lo diametralmente opuesto que en el virtuoso: los fines no están en consonancia con el *Logos*, lo que implica que incurra, con facilidad, en la elección de los medios para acertar en el blanco errado y en realizar acciones reprochables, condenables. En suma, el vicioso y el virtuoso son opuestos, ya que "... la virtud hace rectos el fin propuesto, y la prudencia los medios para este fin" (Aristóteles, 1998, p. 254).

Los principios que orientan el ejercicio del Contador Público (Ley 43, 1990) operan como los fines, como la razón de ser, de la Revisoría Fiscal. La corrupción es un medio para alcanzar fines egoístas que riñen con la teleología del cargo. El Revisor Fiscal debe procurar que los fines estén ordenados conforme a la recta razón, lo que implica que sus actuaciones se encaminen a la protección del interés general.

Los seres humanos, afirmaba Kant (2003), deben ser tratados siempre como fines y nunca como medios. En ese orden de ideas, el Revisor Fiscal no puede permitir que la corrupción lo convierta en un medio para satisfacer los deseos personales de quienes lo inducen a incurrir en conductas ilegales o inmorales. Este profesional, está obligado a concebirse y concebir a los demás, como fines en sí mismos. Es decir, respetando la confianza que se ha depositado en su investidura y aportando para el florecimiento de la sociedad.

10. Percepción de los Revisores Fiscales sobre los principales aspectos que inciden en la independencia mental y actuar ético del Revisor Fiscal en los hospitales del departamento del Valle del Cauca, a partir de su experiencia.

Para iniciar un análisis de la percepción de los Revisores Fiscales es necesario que se comprenda la diferencia entre las funciones que desempeña la administración de los hospitales y el Revisor Fiscal de estos. Es responsabilidad de la administración de los hospitales la definición de políticas públicas y la vigilancia del cumplimiento de las mismas. De igual forma, dentro de sus funciones está gestionar los recursos y los bienes de la entidad. Es labor específica de la administración desarrollar actividades que vayan de la mano con el objeto social. Es responsable por la dirección de las políticas, organización y gestión de las labores propias a las que este adscrita la entidad (Peña, 2011). Por su parte, el Revisor Fiscal desempeña la labor de fiscalizar las acciones de la administración, de la representación legal y junta directiva. Además, es su deber verificar y recomendar cambios ante cualquier irregularidad en la parte financiera y contable. De lo anterior se puede colegir que, existe una separación en las responsabilidades éticas y profesionales entre las dos funciones.

En la Ley 222 de 1995, la cual introdujo modificaciones al Código del Comercio, se estipula quiénes son los administradores (artículo 22) y sus respectivas competencias (artículo 23). Con ello, se evita la continua confusión o ambigüedad en la que incurrían previo a la norma, en la diferenciación entre las responsabilidades del Revisor Fiscal y el Administrador. De esta forma, se instaure que el incumplimiento de los deberes, ya sea

por fraude o violación de las normatividades vigentes, depende de cada cual según el ejercicio de sus labores específicas (Peña, 2011).

De acuerdo con los artículos 214, 216 y 217 del Código del Comercio, los artículos 42, 43 y 45 de la Ley 222 de 1995, así como los artículos 35,36,37,38,39 y 40 de la Ley 43 de 1990 donde se establece la ética profesional del ejercicio contable y las responsabilidades de los contadores en tanto oficien como Revisores Fiscales, se establece que: i) los Revisores Fiscales tienen responsabilidades civiles, penales, administrativas y disciplinarias, ii) incurrir en faltas graves quienes tengan responsabilidad en los perjuicios a la empresa donde laboran o al sociedad en general, iii) serán sancionados quienes, con total conocimiento de las normatividades, suministren información falsa, exagerada o minimizada u omitan o toleren dichas falsedades y iv) faltará a sus responsabilidades quien no mantenga la confidencialidad profesional o actúe sin honestidad y compromiso.

Según la Ley 43 de 1990, “El contador público en el ejercicio de las funciones de Revisor Fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de las empresas o personas a las cuales presta sus servicios” (Ley 43, 1990, artículo 41). Según este artículo, si la Revisoría Fiscal se apega al ejercicio de su labor no es directamente responsable por las labores administrativas. Por esta razón, las faltas o violaciones a las normatividades legales o estatutarias no son competencia directa del Revisor Fiscal, sino de los administradores en la medida en que son estos últimos quienes deben velar por el cumplimiento de las mismas. Sin embargo, si el Revisor Fiscal observa el incumplimiento de dichas normatividades es su deber y obligación denunciar a las autoridades competentes (Ley 1474, 2011, artículo 7), pues no hacerlo se constituiría en lo que se denomina una falta por omisión y tendrá sanción penal.

A continuación, se enlistan los hospitales del Valle del Cauca que se encuentra obligados, legalmente, a contar con un Revisor Fiscal. Acto seguido, se examinarán las respuestas ofrecidas por los Revisores entrevistados (en total 8) teniendo en cuenta lo expuesto hasta aquí. Finalmente, se establecerán las conclusiones derivadas del ejercicio investigativo y se harán las recomendaciones pertinentes.

Cabe señalar que, la identidad de los revisores fiscales que participaron de las entrevistas no debe ser revelada, razón por la cual, tampoco puede ser evidenciada su relación laboral con una ESE en particular. Dadas las condiciones de anonimato y confidencialidad que se pactaron con los entrevistados solo se puede revelar el número de participantes y las declaraciones que fueron registradas en audio.

Tabla 1. HOSPITALES DEL VALLE DEL CAUCA OBLIGADOS A TENER REVISOR FISCAL

GOBERNACION DEL VALLE DEL CAUCA SECRETARIA DEPARTAMENTAL DE SALUD PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD HABILITADOS VALLE DEL CAUCA					
Municipio	Nit	Razon Social del Prestador	Ingresos con corte a 2017	ESE	Naturaleza Juridica
CAICEDONIA	891900356	E.S.E. HOSPITAL SANTANDER EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 7.027.835.599,00	SI	Pública
CALI	890399047	HOSPITAL DEPARTAMENTAL MARIO CORREA RENUFO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 50.999.930.291,05	SI	Pública
CALI	890304155	E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL PSIQUIATRICO UNIVERSITARIO DEL VALLE	\$ 36.859.703.146,00	SI	Pública
CALI	805028530	HOSPITAL ISAIAS DUARTE CANCINO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 13.229.189.000,00	SI	Pública
CALI	890303461	E.S.E. HOSPITAL UNIVERSITARIO DEL VALLE EVARISTO GARCIA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 284.248.547.000,00	SI	Pública
CALI	805027289	E.S.E. RED DE SALUD DE LADERA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL CAÑAVERALEJO	\$ 37.082.051.488,00	SI	Pública
CALI	805027287	E.S.E. RED DE SALUD DEL NORTE EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL JOAQUIN PAZ BORRERO	\$ 28.564.776.000,00	SI	Pública
CANDELARIA	891380184	E.S.E. HOSPITAL LOCAL CANDELARIA VALLE EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 9.327.912.301,00	SI	Pública
CARTAGO	836000386	E.S.E. IPS DEL MUNICIPIO DE CARTAGO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO CENTRO DE SALUD CIP	\$ 23.057.930.000,00	SI	Pública
GUADALAJARA DE BUGA	815001140	E.S.E. HOSPITAL DIVINO NIÑO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 8.321.042.454,20	SI	Pública
PALMIRA	815000316	E.S.E. HOSPITAL RAUL OREJUELA BUENO	\$ 42.301.583.807,00	SI	Pública
ROLDANILLO	891900343	HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN ANTONIO DE ROLDANILLO EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 12.398.687.941,00	SI	Pública
SEVILLA	821003143	E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL CENTENARIO DE SEVILLA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO (SEDE 0001)	\$ 14.905.324.000,00	SI	Pública
TULUÁ	891901158	E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL TOMAS URIBE URIBE DE TULUA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 32.064.181.751,00	SI	Pública
TULUÁ	821000831	EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL RUBEN CRUZ VELEZ	\$ 19.563.400.100,00	SI	Pública
YUMBO	800030924	E.S.E. HOSPITAL LA BUENA ESPERANZA	\$ 15.916.149.568,40	SI	Pública
ZARZAL	891900441	E.S.E. HOSPITAL DEPARTAMENTAL SAN RAFAEL E.S.E. EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO	\$ 14.572.003.008,94	SI	Pública

Fuente: Elaboración propia con información de Superintendencia de Salud.

Formato entrevista



Entrevista realizada como técnica de investigación en la realización de trabajo de grado por Robinson Holguín

Fecha:

Lugar de realización de la Entrevista:

Nombre del Entrevistado:

Cargo desempeñado por el Entrevistado:

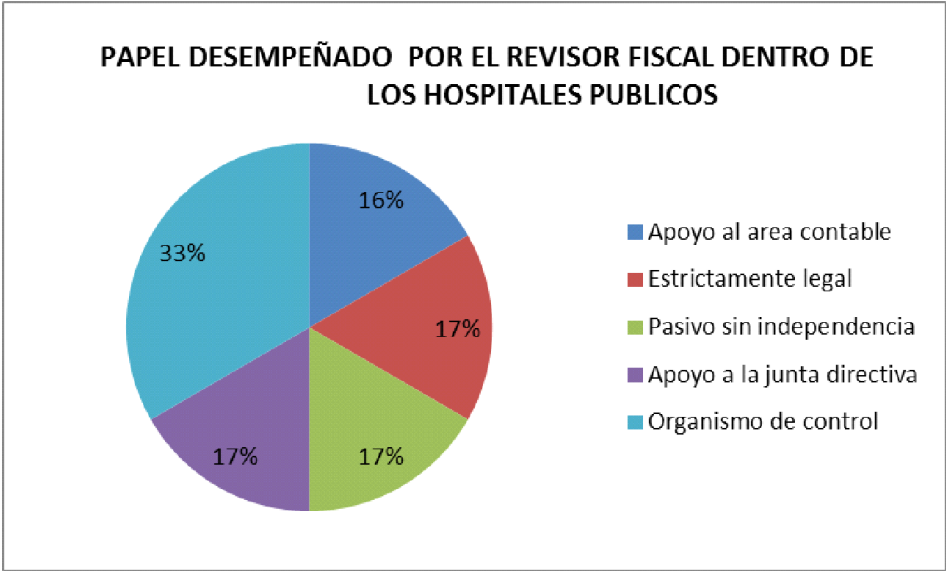
1. ¿Qué papel cree usted que desempeña actualmente la Revisoría Fiscal en los hospitales del valle del cauca?
2. ¿Qué aspectos se deben tener en cuenta para elegir al revisor fiscal en los hospitales del Valle del Cauca?
3. ¿Cree usted que la elección del Revisor Fiscal de los hospitales del Valle del Cauca se encuentra influenciada por aspectos políticos?
4. ¿Cree usted que el Revisor Fiscal en los hospitales posee independencia mental absoluta?
5. ¿Considera usted que el control interno de los hospitales es prenda de garantía para el cumplimiento de los objetivos organizaciones?
6. ¿Cree usted que la revisoría fiscal puede tener obstáculos en el desarrollo de su trabajo en los hospitales del Valle del Cauca?
7. ¿Cree usted que la Revisoría Fiscal en el desarrollo de su trabajo puede ver limitada su labor por demoras o negligencia en la entrega de la información por parte del personal administrativo?
8. ¿Usted cree que a un Revisor Fiscal se le da realmente importancia dentro y fuera de estas organizaciones del estado?
9. En la actualidad se habla que la Revisoría Fiscal parece no satisfacer las necesidades que requiere la sociedad y se ve como una Institución en crisis, pues ha perdido credibilidad surgida de su cuestionada actuación en empresas que pronto se han visto enfrentadas a situaciones incómodas por manifestaciones de hechos irregulares.
¿Piensa usted que estos hechos hacen ver a la Revisoría Fiscal poco eficiente y por ende pone en tela de juicio la profesión contable?
10. Usted como profesional de la Contaduría Pública, ¿Qué piensa de la profesión y del ejercicio como

Muchas gracias por su colaboración!

Es responsabilidad y compromiso mantener absoluta confidencialidad con respecto a los datos personales aquí suministrados. Al finalizar esta investigación los resultados

serán de público conocimiento para los profesionales y los programas académicos de contaduría pública.

Pregunta 1: ¿Qué papel cree usted que desempeña actualmente la Revisoría Fiscal en la profesión contable en Colombia?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas.

El 16% de los entrevistados consideran que el revisor fiscal es un apoyo a la parte contable en lo relativo a la revisión de la información financiera y tributaria. Esto puede deberse a que, por parte de la administración y la gerencia, no se evidencia consciencia de la naturaleza integral de la Revisoría Fiscal. Se ha revelado en las entrevistas que los gerentes y administradores consideran más importante a la Contraloría Municipal o Departamental como entes fiscalizadores y le dan prioridad a las recomendaciones que estas entidades realizan, por encima de las de Revisoría Fiscal. Es decir, se tiene una

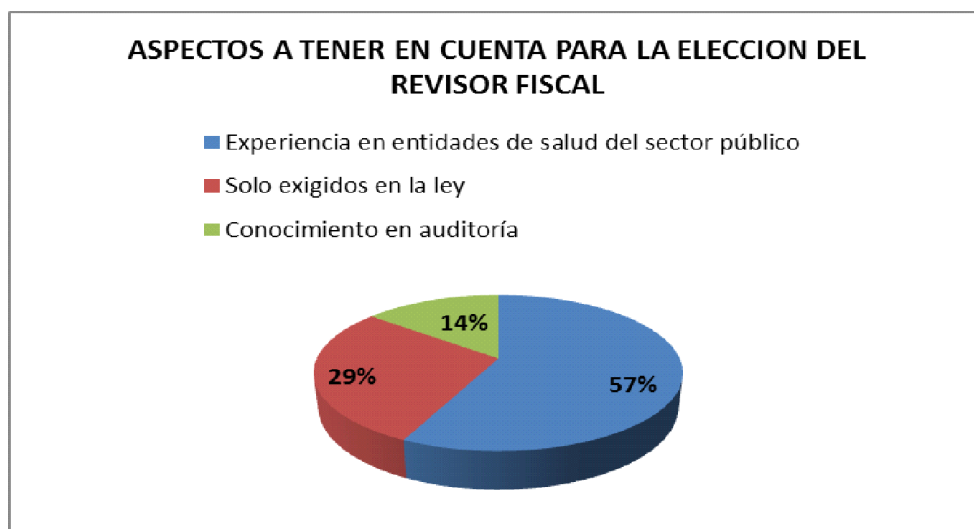
concepción de la Revisoría Fiscal como un apoyo en la parte contable, pero en las demás áreas o procesos, se considera como una simple exigencia legal, de forma.

El 17% de los entrevistados coinciden en que el Revisor Fiscal es la persona que debe desempeñar y cumplir con las funciones señaladas en el artículo 207 del Código de Comercio y demás normas que complementen. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, es perfectamente legal que algunas instituciones y entes de control cumplan funciones de Revisoría Fiscal. Así ocurre en el caso de los Hospitales del Valle del Cauca, quienes están vigilados por la Superintendencia de Salud.

Otro 17% de los entrevistados percibe el Papel de la revisoría fiscal como pasivo por la falta de independencia. En esa misma línea, otro 17% percibe que el papel del Revisor Fiscal es brindar apoyo a la junta directiva de estos entes, pues su rol fundamental es dar fe pública e informar, a los miembros de dicha junta, si los funcionarios están cumpliendo a cabalidad con sus obligaciones.

El 33% restante considera que el papel ejercido por el Revisor Fiscal es servir de organismo de control considerando que existen varios tipos de controles adicionales que tienen estas instituciones; como lo es la superintendencia de salud, las contralorías y demás entes de control para el sector público. La revisoría cumple un papel de apoyo en el proceso de vigilancia que ejerce la superintendencia de salud; en ese sentido, el papel más visible es del control de cumplimiento.

Pregunta 2 ¿Qué aspectos se deben tener en cuenta para elegir al revisor fiscal en los hospitales del Valle del Cauca?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

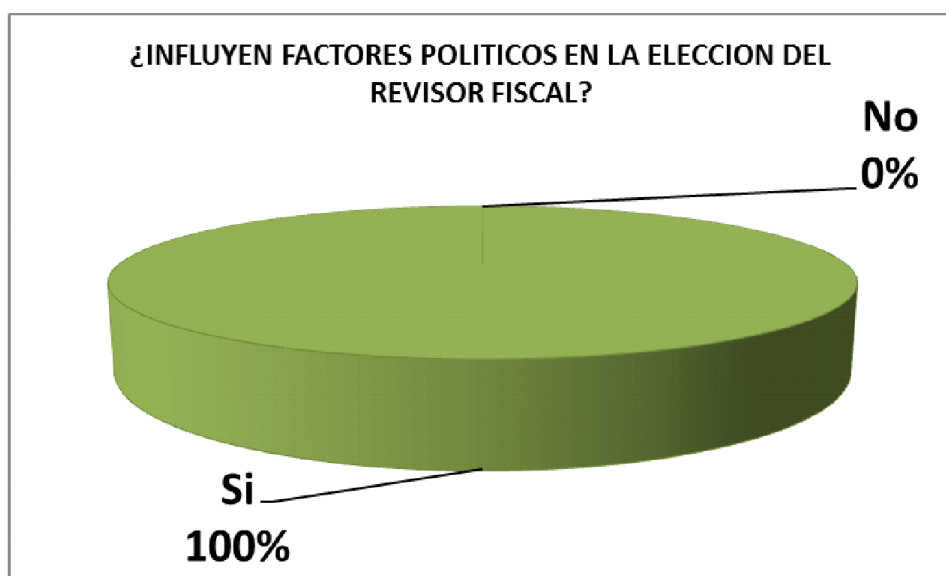
El 14% de los entrevistados considera que el Revisor Fiscal debe contar con formación en auditoría financiera, apoyo en la auditoría asistencial y lo relacionado con el conocimiento del presupuesto en organizaciones, aunque la normatividad colombiana no exige especialización universitaria.

El 29% de los entrevistados considera que la ley es clara al respecto y que los principales aspectos que se deben tener en cuenta para elegir al Revisor Fiscal y para desempeñarse como tal corresponden a los enunciados en el Código de Comercio en sus artículos 205, 207, y 215. De igual manera, coinciden que se deben tener en cuenta los lineamientos emitidos por la Superintendencia de Salud. Dicho de otra forma, todo contador público que cumpla con estos requisitos, además de una mínima experiencia puede desempeñarse como tal.

El 57% de los entrevistados afirma que lo principal es la experiencia específica en el sector salud. Sobre todo, si se trata de entidades grandes. También se recomienda que

este profesional haya tenido experiencia en firmas de auditoría; además, que tenga conocimiento importante sobre el sector público; pues, según afirman más de la mitad de entrevistados, no es lo mismo ser Revisor de una IPS privada que de una ESE.

Pregunta 3 ¿Cree usted que la elección del Revisor Fiscal de los hospitales del Valle del Cauca se encuentra influenciada por aspectos políticos?

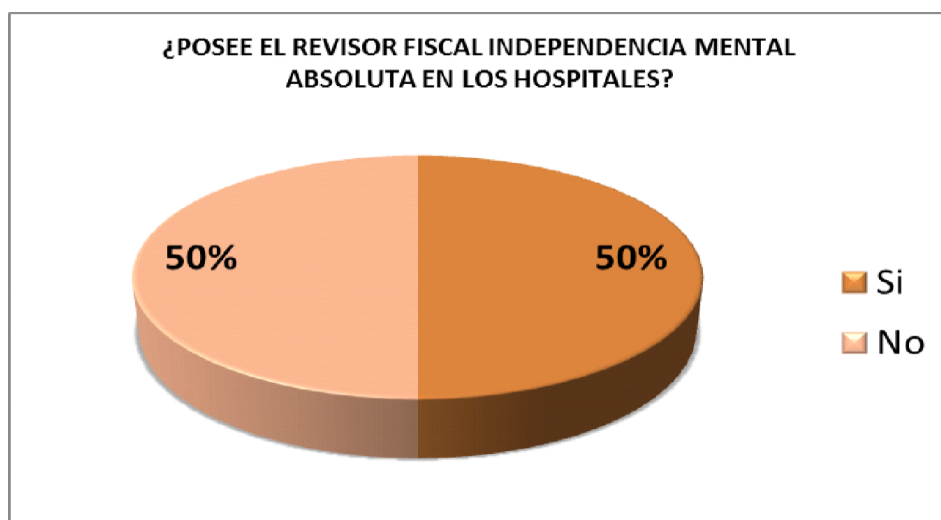


FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

El 100% de los entrevistados coinciden y están de acuerdo en que la elección del Revisor Fiscal en los hospitales del Valle del Cauca está condicionada a decisiones políticas porque estas entidades son dirigidas por juntas directivas configuradas por actores políticos (alcalde, miembros de la comunidad, Secretaría de Salud, etc.) quienes están en su cargo por razones ideológicas. Lo anterior resulta lastimoso, pues los criterios de selección deberían ser técnicos y no políticos. Esta situación debe mejorarse por

medio de una normatividad que establezca lineamientos específicos para el proceso de selección. Se trata de elegir a un profesional con unas características distintivas, sin tener en cuenta su corriente política y si su idoneidad, conocimiento, experiencia y pericia en el ejercicio de la profesión.

Pregunta 4 ¿Cree usted que el Revisor Fiscal en los hospitales posee independencia mental absoluta?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

Al respecto, las opiniones estuvieron divididas, pues un 50% de los profesionales manifestó que existe independencia mental para el ejercicio de la Revisoría Fiscal dentro de los hospitales. Esto lo afirman basado en que la responsabilidad recae sobre el profesional y está en su fuero íntimo el apartarse o defenderse de las presiones ejercidas por los diferentes actores. Al final, es la persona quien decide acerca de sus actuaciones sin pensar en su permanencia en el cargo; los dictámenes e informes se deben realizar con total independencia y eso lo conocen todos los revisores.

Por otro lado, el 50% restante considera que no hay una independencia mental absoluta, lo cual se evidencia, generalmente, en las entidades estatales, pues la independencia se basa en la capacidad que tenga el revisor para la toma de decisiones, pero si su designación depende de favores políticos su independencia estará coartada por su vínculo con quienes lo eligen. Dicho de otra forma, si el revisor es nombrado por el mismo ente que paga sus honorarios no hay independencia mental absoluta. Es ahí donde la legislación colombiana debería intervenir ya que la ética del profesional no puede ponerse en riesgo debido a factores económicos.

Pregunta 5 ¿Considera usted que el control interno de los hospitales es prenda de garantía para el cumplimiento de los objetivos organizacionales?

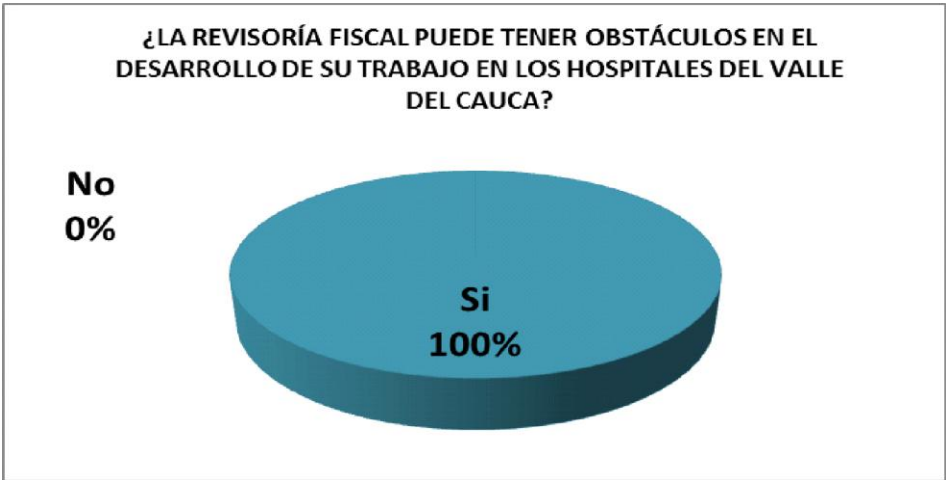


FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

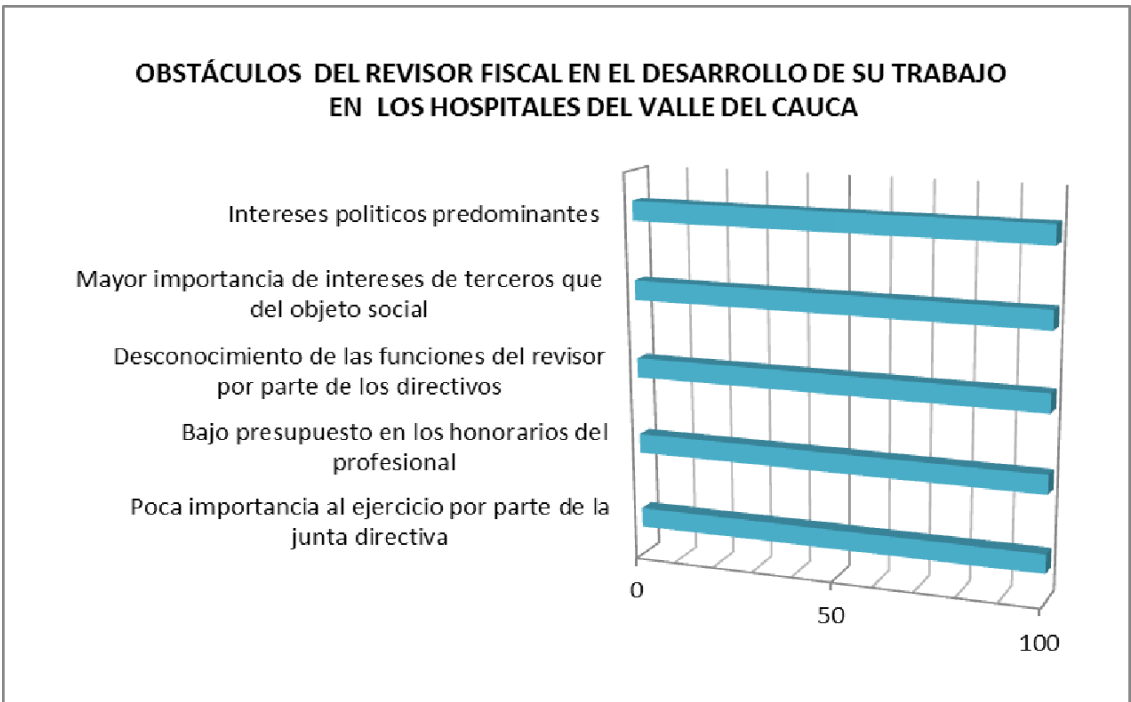
El 100% de los entrevistados estuvo de acuerdo en que el control interno no es prenda de garantía para el cumplimiento de los objetivos organizacionales por las siguientes razones:

- En la mayoría de casos, el control interno está dirigido por abogados, con visión exclusiva hacia la evaluación y cumplimiento de contratos y requisitos de contratación, quedando por fuera la evaluación de normas legales y en conjunto con los procedimientos internos.
- En estas entidades del sector público se han establecido procesos para implementar sus sistemas de control interno. En los hospitales el control interno es una herramienta fundamental por los aspectos que se tratan de verificar, permanentemente, en estas instituciones. En este sentido debería ser un instrumento con potencia muy grande que permita garantizar el desarrollo adecuado de las operaciones realizadas en estas instituciones. Sin embargo, hoy no es prenda de garantía porque responde a un modelo general que es el COSO y debería tener matices que se puedan aplicar de manera distintiva en este sector.
- Aunque la ley colombiana establece unas funciones para el control interno y si estas se desempeñaran a cabalidad sería prenda de garantía, el problema está en que, en los hospitales, el organismo de control interno, en su mayoría, está mal enfocado, ya que se encuentra dirigido por personas que no tienen una formación amplia en todos los aspectos que comprende un hospital (administrativa, legal, jurídica y procedimentalmente).
- No se cuenta con los recursos suficientes para formar un buen equipo de trabajo. Todos los procesos se hacen, simplemente, por cumplir con la ley; relegando el control interno a una mera formalidad sin considerar el nivel de su importancia.

Pregunta 6 ¿Cree usted que la revisoría fiscal puede tener obstáculos en el desarrollo de su trabajo en los hospitales del Valle del Cauca?



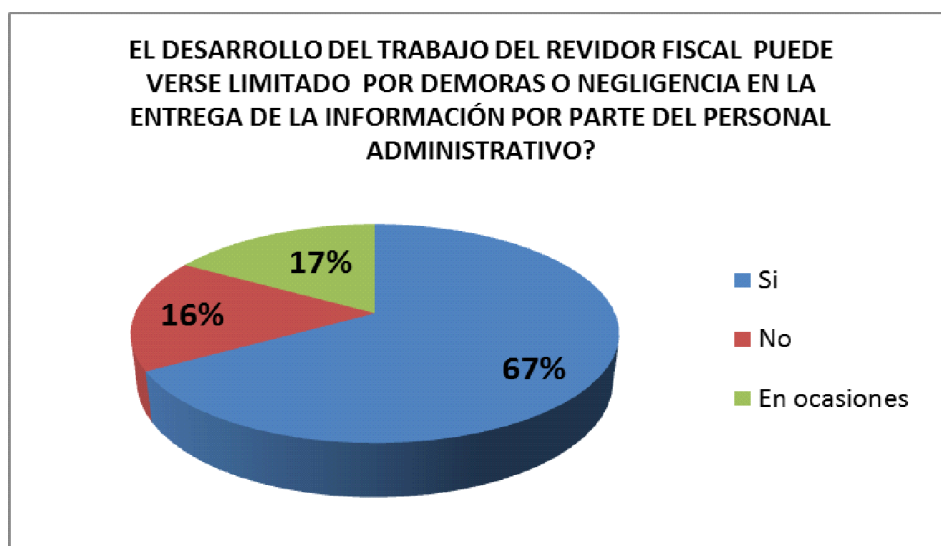
FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

El 100% de los profesionales entrevistados, además de coincidir en que, si hay obstáculos, también lo hacen al nombrarlos y manifiestan que, en especial, la administración no le otorga la importancia adecuada a las recomendaciones de Revisoría Fiscal. Otro factor influyente es el valor de los honorarios, el cual es mucho menor que el que perciben asesores de la administración y ellos no tienen suficiente responsabilidad ante los órganos de control, como si la tiene el revisor. Adicional a esto, el presupuesto que se destina no es suficiente para todos los recursos que demanda esta labor. (Técnicos, tecnológicos, humanos, etc.). A esto se suma, el desconocimiento de la junta directiva en cuanto a las funciones del Revisor Fiscal, pues muchas veces se suele confundir como asesor y se intenta incluir en aspectos administrativos. Otros obstáculos revelados al respecto, son los intereses personales de algunos directivos fraudulentos que influyen para que el revisor falle en el ejercicio de sus funciones.

Pregunta 7 ¿Cree usted que la Revisoría Fiscal en el desarrollo de su trabajo puede ver limitada su labor por demoras o negligencia en la entrega de la información por parte del personal administrativo?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

El 17% de los profesionales entrevistados consideran que estas limitaciones suelen suceder, pero no en todas las áreas ni con amplia frecuencia. En el caso de las áreas contables y financieras, los funcionarios reconocen la importancia de la entrega oportuna de la información al Revisor Fiscal y sus implicaciones en el caso tributario. Mientras que las áreas operativas, en ocasiones, no saben cuáles son las funciones ni la importancia de este cargo en la entidad.

Un 16% de los profesionales consideran que el revisor fiscal no puede limitar su labor a demoras en la entrega de la información, lo anterior sobre el entendido de que el status de su cargo le da prioridad ante el personal administrativo del hospital. Razón por la cual, sus requerimientos deben atenderse de inmediato.

Por otra parte, el 67% restante difiere de la anterior afirmación y manifiesta que las limitaciones por demoras o negligencia interfieren en el desempeño del cargo por varias razones. Una de ellas es que, en ocasiones, la información solicitada es entregada demasiado tarde, incluso, cuando ya no se tiene el espacio de tiempo suficiente para realizar un verdadero análisis de la información que se está presentando. Lo anterior tiene serias implicaciones en la decisión e informes finales del Revisor Fiscal, razón por la cual, muchas veces, se cometen fallas en la labor. Adicionalmente, estas limitaciones influyen, negativamente, en el cumplimiento de su cronograma de trabajo.

También se manifiesta que, en ocasiones, las entidades no cuentan con el suficiente recurso humano y que por el tipo de entidad casi todos los reportes están destinados a organismos de control y el personal administrativo está dedicado a ello. Razón por la cual,

la Revisoría Fiscal, como institución, tiene herramientas técnicas legales que puede hacer que esto no incida de manera grave y dar manejo a ello en pro de minimizar estas situaciones.

Pregunta 8 ¿Usted cree que a un Revisor Fiscal se le da realmente importancia dentro y fuera de estas organizaciones del Estado?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas.

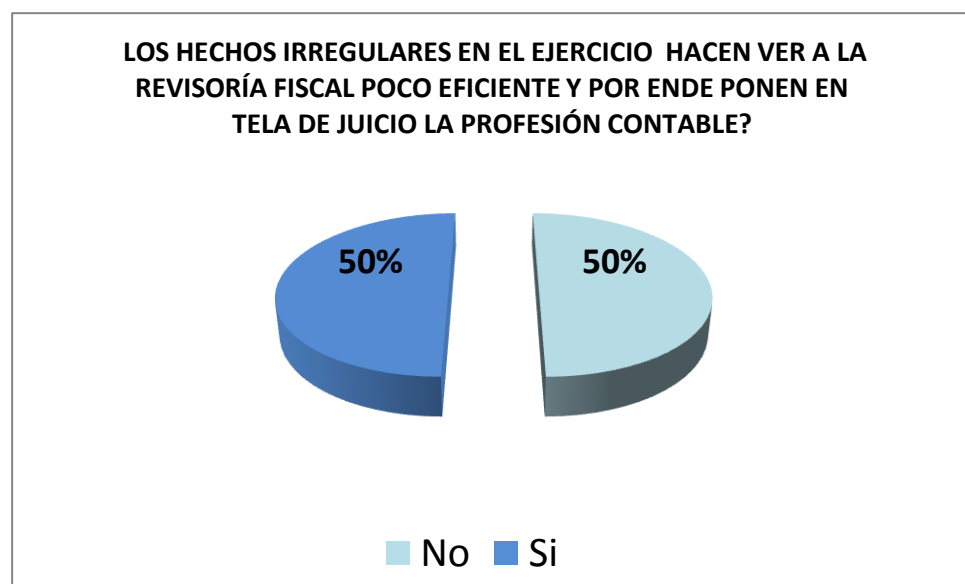
El 100% de los entrevistados está de acuerdo con que no se le da al profesional la importancia que debería, puesto que se piensa que la Revisoría Fiscal no tiene el mismo peso que una entidad de control; para que se lograra esto tendría que haber una comunicación directa entre la revisoría con las entidades de control.

La Revisoría Fiscal ni siquiera es entendida por las personas que trabajan en el sector público, pues reconocen como entes de control solo a las instituciones como contralorías, personerías, procuradurías. Para muchos, el Revisor Fiscal tiene un papel en el mercado que se relaciona más con la parte del cumplimiento tributario. Sin embargo, se considera

que es aún más pertinente la revisoría en el sector público, siempre y cuando se articule con los demás modelos de control.

Pregunta 9. En la actualidad se habla que la Revisoría Fiscal parece no satisfacer las necesidades que requiere la sociedad y se ve como una Institución en crisis, pues ha perdido credibilidad surgida de su cuestionada actuación en empresas que pronto se han visto enfrentadas a situaciones incómodas por manifestaciones de hechos irregulares.

¿Piensa usted que estos hechos hacen ver a la Revisoría Fiscal poco eficiente y por ende pone en tela de juicio la profesión contable?



FUENTE: Elaboración propia con información recolectada en entrevistas

El 50% de los profesionales entrevistados considera que no, ya que las funciones de un Revisor Fiscal son de gran importancia para la alta dirección y es por medio de este

profesional que el Estado hace presencia en las empresas e instituciones obligadas a contar con esta figura. Además, consideran que no pone en tela de juicio la profesión contable, ya que la revisoría es solo una parte de ella; y si bien es cierto que hay crisis, existen factores que se deben revisar; tales como: la remuneración del Revisor Fiscal y la demanda de profesionales en la actualidad.

El otro 50% restante de entrevistados considera que: si se pone en tela de juicio la profesión y no solo por el trabajo que se haga, sino por la fuerza del reporte, debido a que las entidades de control exigen constantemente una cantidad de informes y atrapan la atención de la administración y se enfocan netamente a ello, descuidando otras actividades contables de gran importancia y responsabilidad. Por otra parte, es claro que a la contaduría pública se le ha encargado una institución importante y altamente compleja que para cumplir con todos los aspectos que se le han ido incorporados. Teniendo en cuenta dicha complejidad, este trabajo termina siendo un ejercicio interdisciplinar que vincula formación en derecho, sistemas y gestión, entre otros. Es importante que así se vea a la revisoría y, en este sentido, los revisores fiscales mínimamente deberían tener una formación pos gradual en estos temas. Esto debería ser requisito, de hecho, debería exigirse una experiencia de mínimo 15 años, ya que este ejercicio es sumamente importante por los controles que el Estado espera.

Pregunta 10: Usted como profesional de la Contaduría Pública, ¿Qué piensa de la profesión y del ejercicio como Revisor Fiscal?

Debido al tipo de pregunta las respuestas se sintetizan en el siguiente aparte:

Ser Contador Público es una profesión que requiere amor y dedicación, es el profesional quien con trabajo muestra la importancia de su labor y el impacto que esta tiene para quienes reciben el resultado de su trabajo. La ética, transparencia y aprendizaje continuo son básicos para desempeñarse en esta disciplina. La potestad de dar fe pública va de la mano con la responsabilidad social que tiene el contador y ambas son fundamentales para responder con condiciones adecuadas las exigencias del mercado y aplicar con transparencia los distintos instrumentos de gestión que permitan que las empresas tengan sostenibilidad. En cuanto a la Revisoría Fiscal, esta es una institución adicional que se le ha dado potestad solamente a la contaduría pública en Colombia, que merece la pena analizarse dado a la relevancia de condiciones adicionales que deberían instaurarse para su ejercicio, esto implicará que sea posible definir la necesidad de tener equipos conformados por varias áreas del conocimiento y que dichos equipos tengan la remuneración apropiada para estar al nivel de las necesidades que tienen la gerencias y sus equipos directivos.

11. Conclusiones

En general, se puede decir que la visión actual de la Revisoría Fiscal en Colombia es parcializada, debido a su marcado énfasis en el control de fiscalización. Esto se evidenció luego de la revisión bibliográfica donde autores como Ángulo y Zambrano (2009), Bermúdez (2013), Sarmiento (2010) y Montaña (2016) señalaron que la Revisoría Fiscal enfrenta problemas conceptuales, por ejemplo, aquellos relacionados con la definición de los límites entre esta y la auditoría. Adicional a esta dificultad conceptual, la práctica de la Revisoría Fiscal en el país enfrenta una serie de problemáticas que se pueden clasificar, básicamente, en cuatro grupos, a saber: 1. Limitaciones en los recursos destinados para el ejercicio de la revisoría, 2. Problemas asociados a la independencia mental, 3. Limitación a las funciones del Revisor Fiscal y 4. Deficiente comprensión del modelo de control aplicable al ejercicio de la Revisoría Fiscal. De acuerdo con lo anterior, se logró establecer e identificar ciertos problemas, los cuales están relacionados con el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal como tal y no con la profesión de la Contaduría Pública. Es en la práctica donde se hace evidente el problema de la falta de recursos para llevar a cabo la tarea, pues entidades como los Hospitales Públicos del Valle del Cauca, que operan con recursos reducidos, no remuneran a los Revisores Fiscales como debe ser y estos deben ajustar su plan de trabajo sin dar el alcance requerido a las áreas asistenciales de la salud y a la auditoría operacional.

El Revisor Fiscal en los Hospitales del Valle del Cauca, en ocasiones ve afectada su independencia mental debido a que es elegido por la Junta Directiva, la cual es liderada por el Alcalde Municipal, y al ser estos quienes ordenan el pago de la remuneración, la revisoría se ve afectada por una serie de sesgos (Bazerman et al., 1997). Desde este

punto de vista, el revisor, en la práctica, se convierte en un subordinado de la Junta Directiva y, por ende, de la organización y del partido político de turno.

En los Hospitales públicos, según los resultados de las entrevistas, las limitaciones a la labor de la revisoría fiscal en las E.S.E. no aparecen en todos los estamentos. Puede concluirse que, en algunas áreas, como en la financiera, los funcionarios suelen ser conscientes de la importancia de la labor y ser cooperativos con el proceso. En contraste, las personas que laboran en las áreas administrativas son más renuentes a colaborar con el revisor, pues no conocen, a fondo, las implicaciones del proceso para la entidad y, sobre todo, para la sociedad.

En cuanto al desempeño del Revisor Fiscal, el panorama, en términos generales, se encuentra en un nivel aceptable. De acuerdo al trabajo de campo realizado la mayoría de estos profesionales cumplen con cada una de las funciones y responsabilidades establecidas. Sin embargo, algunos de los Revisores Fiscales muestran una priorización de los aspectos contables, financieros y tributarios y solo atienden aquellos campos que le interesan a la gerencia o a la administración; olvidando que deben ser garantes de una operación transparente, asegurar el cumplimiento de los fines y objetivos propios de estas entidades y proporcionarles a las partes un nivel de confianza razonable; soportada por dictámenes y certificaciones legales que permitan la retroalimentación continua para el mejoramiento y crecimiento de la entidad conforme lo establece el Decreto reglamentario 2420 de 2015.

El aporte de los Revisores Fiscales, en los diferentes componentes organizacionales, se encuentra sesgado, puesto que, por ejemplo, por parte de algunos miembros de la Junta Directiva, se considera que este órgano de fiscalización contribuye al logro de los

objetivos trazados (Misión y Visión de la E.S.E.), pero, a su vez, afirman que no ayuda y no apoya a los procesos administrativos. Esto se debe a que se tiene el equivocado concepto de que los Revisores Fiscales solo deben hacerse cargo de los asuntos tributarios, contables y financieros, mientras que la parte administrativa le concierne solo a la Junta Directiva y los administradores.

Desde el punto de vista ético, el Revisor Fiscal está obligado, jurídicamente, a dar fe pública del estado en el que se encuentra la entidad económica a auditada, en ese sentido, no puede obrar, según el caso, algunas veces conforme a la verdad y otras no. Su conducta debe ajustarse, siempre, a su obligación de decir la verdad. De igual forma el Revisor Fiscal debe comportarse, consigo mismo, siempre recordando que es un fin en sí mismo y no el instrumento de quienes tienen intereses particulares contrarios al interés general. Dicho de otra forma, el Revisor Fiscal tiene la responsabilidad, consigo mismo y con la sociedad, de considerarse un fin y no una herramienta de los miembros de Junta Directiva o administradores que pretendan obstaculizar su labor para encubrir su propia inmoralidad.

Tal como se indica en Ley 43 de 1990 y en el Decreto 2420 de 2015, la responsabilidad ética del contador público comporta un campo de acción amplio y profundo cuando se trata de la Revisoría Fiscal, dado que el Revisor Fiscal, con su juicio y experiencia profesional, debe entrar, por un lado, a brindar un aseguramiento razonable de la información de las empresas que de manera obligatoria o voluntaria requieran sus servicios y, de otro, a propender en la consolidación de la confianza pública, puesto que el control de fiscalización está pensado para examinar a las entidades como un todo integral. Razón por la cual, los hallazgos obtenidos mediante este sistema de control y

fiscalización organizacional deben entregar una certeza objetiva sobre los resultados alcanzados por los entes económicos.

Aunque el Revisor debe respetar el código de ética de los Contadores en lo referente a la confidencialidad de datos y secreto profesional, esto no significa que pueda o deba omitir o pasar por alto cualquier información o acto considerado ilegal, ya sea información distorsionada, delitos que afecten el balance general de modo indirecto o modificaciones al balance mismo. Por lo tanto, deberá notificar oportunamente a las autoridades competentes para que examinen el caso y determinen las debidas sanciones sin que esto signifique que ha violado la confidencialidad Revisor-cliente (Ley 1474 de 2011, artículo 7o).

12. Referencias bibliográficas

- Almeira, S. (2008). *Historia de la Revisoría fiscal en Colombia*. Obtenido de Gerencie.com. versión electrónica. Recuperada el 1 de diciembre de 2018. Disponible en: <https://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoria-fiscal-en-colombia.html>.
- Ángulo, Y. Zambrano, A. (2009). *Visión holística de la Revisoría Fiscal como institución de control social*. Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Departamento de Contaduría Pública. Bogotá.
- Aristóteles. (1998). *Ética Nicomaquea*. Editorial Gredos. Madrid.
- Bautista, J. (2010). *Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable*. Revista ACTIVOS, Vol. 14. Versión electrónica. Recuperada el 10 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:XJbjTQcEVFsJ:revistas.usantotomas.edu.co/index.php/activos/article/download/1265/1463>.
- Bazerman, M. Loewenstein, G. (2000). *Por qué los buenos contadores pueden hacer malas auditorías*. Harvard Business Review. Diciembre.
- Bazerman, M. Morgan, K. Loewenstein, G. (1997). *The Impossibility of Auditor Independence*. Sloan Management Review.
- Bermúdez, H. (2000). *Esbozo de la auditoría estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas*. Editorial de Universidad Javeriana. Bogotá.
- Bermúdez, H. (2013). *Marco conceptual de la Revisoría Fiscal en Colombia: un aporte de citas y reflexiones para su construcción*. Ponencia para el VIII Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, Medellín.

- Bermúdez, H. (2016). *Auditoría y control: reflexiones a la luz de la legislación*. Pontificia Universidad Javeriana. Bogotá.
- Blanco, Y. (2004). *Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal*. Roesga. Bogotá.
- Blanco, Y. (2017). *Revisoría Fiscal ejercida con normas internacionales de auditoría y aseguramiento*. ECOE ediciones. Bogotá.
- Bolaños, A. Bolaños, D. Díaz, J. (2017). *Corrupción, la revisoría fiscal y la necesidad de fortalecer los entes de control en las instituciones públicas*. Revista de Contaduría Pública, No 14. Universidad Libre. Cali.
- Bustamante, H. (2008). *Los imaginarios del revisor fiscal: una aproximación teórica*. Cont. UDEA (enero-junio). Universidad de Antioquia. pp. 155-198. Medellín.
- Chávez, G. (2015). *Análisis de la aplicación de las normas internacionales de auditoría frente a la revisoría fiscal*. Ensayo final de grado. Diplomado en normas internacionales. Universidad Militar Nueva Granada. Versión electrónica. Recuperado el 9 de diciembre de 2018. <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/14036/2/ENSAYO%20GRADO%20NIAS%20-%20Giovanni%20Chavez%202015.pdf>.
- Concejo técnico de la contaduría pública (2008). *Pronunciamiento N° 7*. Bogotá.
- El tiempo. (2017). ¿Por qué la corrupción siguió siendo tan buen negocio?. Las investigaciones tocaron a poderosos en la política y justicia. Las penas causan indignación. Artículo de prensa. Versión electrónica. Recuperada el 7 de diciembre de 2018. Disponible en: <https://www.eltiempo.com/justicia/delitos/balance-de-los-peores-escandalos-de-corrupcion-en-la-politica-y-la-justicia-en-colombia-162344>.
- ESAP. (2017). *Manual sobre Empresas sociales del Estado*. Programa de Administración Pública. Bogotá.

- Escobar, G. (2000). *Ética*. McGraw-Hill. México DF.
- Franco, R. (2000). *Revisoría Fiscal hoy*. Revista Legis del Contador. Enero-marzo. Versión electrónica. Recuperada el 10 de diciembre de 2018. Disponible en: Franco, R. (2001). *El control*. Revista Legis: el contador. Marzo. No 6.
- Ganga, F. y Burotto, J. (2002). *Sistemas de compensación e incentivos: opiniones de rectores y miembros de los máximos cuerpos colegiados de las universidades chilenas*. Gaceta Laboral. Vol. 18. Núm. 1. Pp. 57-85.
- García-Maynés, H. (1962). *Introducción al Derecho*. UNAM. México, DF.
- Giraldo, N. (2008). *La importancia de la revisoría fiscal como instrumento de intervención económica para lograr los fines del estado colombiano*. Universidad de Manizales. Manizales.
- Gobernación del Valle. (2016). *Alcances al Documento de Red - Organización de prestadores de servicios de salud públicos del departamento del Valle del Cauca*. Cali.
- Gorbaneff, Y. (2003). *Teoría del agente-principal y el mercado*. Revista Universidad Eafit. Pp, 75-87.
- Grisanti, A. (2014). *Responsabilidad del contador público en el ejercicio independiente*. Actualidad Contable. FACES Año 17 N° 29, julio – diciembre. Mérida. Venezuela.
- Hernández, C. Fernández, C y Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. McGraw Hill. México. DF.
- Hortta, E. Rodríguez, V. (1987). *Ética general*. Editorial Guadalupe. Bogotá.
- Kant, E. (1784). *Respuesta a la pregunta ¿Qué es la ilustración?* Versión electrónica. Recuperada el 10 de diciembre de 2018. Disponible en:

[www.http://pioneros.puj.edu.co/lecturas/interesados/QUE%20ES%20LA%20ILUSTRACION.pdf](http://pioneros.puj.edu.co/lecturas/interesados/QUE%20ES%20LA%20ILUSTRACION.pdf)

- Kant, E. (1787). *Prólogo a la segunda edición de la Crítica de la Razón Pura*. Versión electrónica. Recuperada el 11 de diciembre de 2018. Traducción por Manuel García Morente. Disponible en: <http://www.e-torredababel.com/Historia-de-la-filosofia/Textos/pau/Kant-prologo-critica-de-la-razon-pura.htm>.
- Kant, E. (2003). *Fundamentación de la metafísica de las costumbres*. Fondo para la cultura económica. México.
- López, M. Perusquía, J. Valladares, O. Villalón, R. Ramírez, M. (2015). *La responsabilidad social empresarial, compromiso con la comunidad y el cuidado del medio ambiente*. Sotavento MBA, Vol, 26.
- Mahzarin R. Banaji, Max H. Bazerman y Dolly Chugh. (2009). *¿Cuán (poco) ético es usted?*. Harvard Business School Publishing Corporation.
- Mantilla, S. (2009). *Auditoría de información Financiera*. ECOE Ediciones. Bogotá.
- Martínez, L. Beltrán, K. (2004). *Propuesta: ejercicio de la revisoría fiscal en empresas del sector solidario de la economía*. Universidad Tecnológica de Bolívar. Facultad de Ciencias Económicas. Área De Contaduría Pública. Cartagena De Indias D. T.
- Jensen, M. Meckling, W. (1976). *Theory of the firm. Managerial behavior, agency cost and ownership structure*. Journal of financial economics.
- Méndez, C. (2004). *Metodología para describir la cultura organizacional: estudio de caso en una empresa colombiana del sector industrial*. Revista Universidad y Empresa. No 6. Universidad del Rosario. Bogotá.

- Merino, A. (2005). *Responsabilidad social corporativa. Su dimensión laboral. Documentación laboral*. Universidad de Castilla. La Mancha, España.
- Montaña, J. (2015). *La Revisoría Fiscal en Colombia: del hacer al deber ser*. Programa editorial de la Universidad del Valle. Cali.
- Montaña, J. (2016). *La contratación pública y sus actos de corrupción desde el ejercicio de la profesión contable. Caso de estudio: Carrusel de la contratación en Santa Fe de Bogotá, DC, años 2010-2016*. Facultad de Ciencias de la Administración. Maestría en Contabilidad. Cali.
- Moore, D. (2015). *Running head: Conflict of interest*. Carnegie Mellon University. Pittsburgh. EE.UU.
- Narváez, A y Vivas, L. (2015). *El ejercicio de la Revisoría Fiscal en el caso de fraude financiero, SaludCoop E.P.S. periodo 2010*. Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. departamentos de Contabilidad y Finanzas. Sede Palmira. Palmira, Colombia.
- Ocampo, A. Muñoz, L. García, P. (2012). *Un reto para los revisores fiscales: mejorar su independencia mental*. Universidad de Antioquia. Revista de contaduría pública. Vol 6, - num 1. Medellín.
- Peña, J. (2011). *Revisoría Fiscal: Una garantía para la empresa, la sociedad y el Estado*. Ecoe Ediciones. Bogotá.
- Rengifo, S. (2014). *La revisoría fiscal en Colombia*. Ensayo para optar al título de especialista en finanzas y administración pública. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de ciencias económicas. Especialización en finanzas y administración pública. Bogotá.

- Rincón, O. Gómez, H. Flórez. (2016). *Responsabilidades del revisor fiscal frente a la aplicación de las NIAS y NIIF en Colombia*. Fundación Universitaria Los Libertadores. Departamento de Ciencias Económicas y Contables. Bogotá.
- Rousseau, J. (2003). *El Contrato social*. Biblioteca Virtual Universal. Versión electrónica. Recuperada el 9 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://www.biblioteca.org.ar/libros/70390.pdf>.
- Sánchez, A. (2013). *La Revisoría Fiscal. Su gran problema: la independencia*. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas Especialización Revisoría Fiscal. Bogotá.
- Sandoval, C. (1996). *Investigación cualitativa*. Instituto colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES. Bogotá.
- Sarmiento, D. (2010). *La Revisoría Fiscal: ¿control de fiscalización o auditoría? ¿o las dos?*. Revista Apuntes Contables. No 1. Universidad del Externado. Bogotá.
- Varela, L. (2009). *Propuesta de competencias profesionales para los estudiantes de la carrera de contabilidad y finanzas*. Centro universitario Vladimir Lenin. Revista Las Tunas Vol. 1.