

Contradicciones situacionales en el ejercicio de la revisoría fiscal*

Situational contradictions in the exercise of revisoría fiscal

Contrações situacionais no exercício da revisoría fiscal

Driver Ferney Ramírez Henao^a
Pontificia Universidad Javeriana, Colombia

driverferney@hotmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9092-6362>

DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc22.cser>

Recibido: 16/11/2019

Aceptado: 15/05/2021

Publicado: 31/12/2021

Resumen:

La revisoría fiscal, por su carácter independiente, se encuentra facultada para otorgar fe pública, esto es, garantizar el orden y la seguridad en las relaciones económicas realizadas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí. La revisoría fiscal cuenta con el aval estatal para generar confianza y proteger el interés general. Vigilar el interés general es defender de manera imparcial intereses públicos y privados, escenario que coloca a la revisoría fiscal en la mitad de dos categorías que pueden llegar a ser contrarias y conflictivas. Dado este dilema, desde una perspectiva sociológica-comprensiva se argumenta que la revisoría fiscal es ambivalente y por lo tanto genera una serie de contradicciones. En este trabajo se profundiza sobre las contradicciones vinculadas a la categoría de ambivalencia situacional. Para dar cuenta de tales contradicciones se realizaron 33 entrevistas a revisoras(es) fiscales en Cali, Medellín y Bogotá. A las entrevistas se les aplicó un análisis de contenido cualitativo y se logró observar que en el quehacer diario de algunas(os) revisoras(es) fiscales se presentan limitaciones debido a conocimientos especializados y tecnológicos, además de contradicciones asociadas a situaciones organizacionales coercitivas.

Códigos JEL: M42, M48.

Palabras clave: Revisoría fiscal, control, auditoría, fe pública.

Abstract:

The revisoría fiscal, because of its independent nature, is empowered to grant public faith, that is, to guarantee order and security between the economic relations between the State and individuals, or between them. The revisoría fiscal has the state guarantee to build trust and protect the general interest. To monitor the general interest is to defend impartially public and private interests, a scenario that places the revisoría fiscal in half of two categories that can be contrary and conflicting. Given this dilemma, from a sociological-comprehensive perspective it is argued that the revisoría fiscal is ambivalent and therefore generates a series of contradictions. This paper explores the contradictions related to the category of situational ambivalence. To account for such contradictions, 33 interviews were conducted with revisores fiscales in Cali, Medellín and Bogotá. A qualitative content analysis was applied to the interviews and it was observed that in the daily work of some revisores fiscales there are limitations due to specialized and technological knowledge, and there are contradictions associated with coercive organizational situations.

JEL Codes: M42, M48.

Keywords: Statutory audit, control, audit, public faith.

Resumo:

A revisoría fiscal, devido à sua natureza independente, está habilitada a conceder fé pública, ou seja, garantir ordem e segurança entre as relações econômicas entre o Estado e os indivíduos, ou entre eles. A revisoría fiscal tem a garantia estatal de construir confiança e proteger o interesse geral. Agora, monitorar o interesse geral é defender interesses públicos e privados de maneira imparcial, um cenário que coloca a revisoría fiscal na metade de duas categorias que podem ser contrárias e conflitantes. Diante desse dilema, de uma perspectiva sociológica abrangente argumenta-se que a revisoría fiscal é ambivalente e, portanto, gera uma série de contradições. Este artigo explora as contradições relacionadas à categoria de ambivalência situacional. Para explicar essas contradições, foram realizadas 33 entrevistas com revisores fiscais em Cali, Medellín e Bogotá. Uma análise qualitativa de conteúdo foi aplicada às entrevistas e observou-se que no cotidiano de trabalho de alguns revisores fiscais existem limitações devido ao conhecimento especializado e tecnológico, e existem contradições associadas a situações organizacionais coercitivas.

Códigos JEL: M42, M48.

Palavras-chave: Revisoría fiscal, controle, fiscalização, fé pública.

Notas de autor

^a Autor de correspondencia. E-mail: driverferney@hotmail.com

Introducción

Según el Foro Económico Mundial, la corrupción en Colombia para el periodo 2016-2017 se ubicó en el segundo puesto de los factores más problemáticos para hacer negocios, y posteriormente, para los años 2017-2018, esta misma organización señaló la corrupción como el factor más problemático para hacer negocios en Colombia, ubicándolo en la primera casilla¹.

La organización Transparencia por Colombia en su artículo Brief de la corrupción en Colombia evidencia que el país ha mantenido en los últimos cuatro años un índice de percepción de la corrupción de 37 sobre 100 puntos; siendo cero muy corrupto y 100 muy limpio² (Transparencia por Colombia, 2019).

Los datos parecen indicar una realidad donde la corrupción y la forma de hacer negocios en Colombia se relacionan de manera homogénea, situación que además de contrastarse en los informes anteriores también se puede evidenciar en la manifestación popular, en tanto la consulta anticorrupción, votada el 26 de agosto de 2018, no alcanzó el umbral para ser aprobada.

Ahora, todo lo expuesto hasta aquí ¿qué tiene que ver con la revisoría fiscal? Pues bien, la tendencia a la corrupción, es decir, al “abuso de poder o de confianza por parte de un actor para obtener beneficios particulares en detrimento de los intereses colectivos” (Transparencia por Colombia, 2019) se está dando en magnitudes macroestructurales, como lo ha dejado claro el Foro Económico Mundial y la organización Transparencia por Colombia, pero también se presenta en un carácter microestructural a propósito del ejercicio de la contaduría pública.

Es posible observar que la contaduría pública en general, y la revisoría fiscal en específico, incorporan una serie de actuaciones profesionales que no han estado exentas de corrupción. La Junta Central de Contadores (JCC) a través del Tribunal Disciplinario, entre 2014 y 2019 ha impuesto 254 sanciones, de las cuales 151 (el 59,45%) corresponden a conductas que van en contra de la fe pública³.

Es preocupante que la sanción más representativa en la actuación profesional contable sea precisamente la conducta en contra de la fe pública, porque se trata de una falta donde la persona profesional contable, haciendo uso de un medio jurídico, propende beneficiar el interés particular (privado) por encima del interés colectivo (público), lo que a la postre ocasiona una afectación a la confianza.

Debe decirse que la facultad fedataria, según el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, es ejercida por las personas contadoras públicas cuando a través de su firma o atestación, en actos propios de la profesión, presume ante la sociedad que el acto celebrado se ajusta a las directrices legales y presenta valores exactos y fidedignos. De este modo, la fe pública es el medio jurídico de la profesión contable en Colombia para ser depositaria de confianza pública.

La falta contra la fe pública va en contravía de la función social de la contaduría pública, reconocida por el Estado colombiano a través del artículo 35 de la Ley 43 de 1990:

El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí. (Ley 43 de 1990, art. 35)

Los y las revisores(as) fiscales participan en este panorama desalentador porque son ellas(os), junto con los y las contadoras(es) públicas(os) independientes, quienes se encuentran habilitados por la Ley para otorgar fe pública⁴. A propósito, de las 254 sanciones interpuestas por la JCC entre 2014 y 2019, 122 sanciones (48,03%) han estado dirigidas a revisoras(es) fiscales.

Que los delitos contra la fe pública sea la falta más sancionada por la JCC y que cerca de la mitad (48,03%) de las sanciones que ha interpuesto la JCC en los últimos cuatro años estén dirigidas a los y las revisoras(es) fiscales, sitúa un escenario problemático que debe llamar la atención del gremio profesional y de la comunidad

académica contable porque refleja el abuso de poder que algunas(os) revisoras(es) fiscales podrían estar ejerciendo con la idea de satisfacer intereses privados en detrimento de los intereses públicos.

Es importante aclarar que la revisoría fiscal debe ejercer un control que permita garantizar la confianza en la empresa, la sociedad y el Estado (Peña, 2011), por lo tanto, la forma de obrar de los y las revisoras(es) fiscales debe proyectarse de manera equilibrada para que así puedan defender los intereses públicos, representados en la sociedad y el Estado, y cubran también los intereses privados, atribuibles a los y las inversoras(es) de las organizaciones (Roncancio, 2011).

El dilema detrás de lo anterior consiste en que la defensa imparcial de intereses públicos y privados puede llegar a ser compleja y conducir a la pérdida de independencia porque dichos intereses pueden estar asociados a ideas diferentes de control. Por ejemplo, los y las empresarias(os) pueden promover un control que vigile sus finanzas, y el Estado y la sociedad demandan un control que vele por una actividad empresarial que sea legal, ambiental y socialmente responsable.

La problemática que se genera en la institución⁵ de la revisoría fiscal de estar vinculada a dos intereses contradictorios, descritos en el párrafo anterior, se estudia en este artículo desde el ángulo de la ambivalencia (Merton, 1980; Romero, 2016, 2018). Bajo la perspectiva de la ambivalencia se puede otear una contradicción inmanente en la revisoría fiscal, debido a que ella se piensa y se proyecta en un doble posicionamiento público/privado, y por tanto sus contradicciones pueden pensarse en el marco de categorías sociológicas y situacionales.

En este artículo se recogen algunas contradicciones presentes en el ejercicio de la revisoría fiscal desde la categoría de ambivalencia situacional. Esta delimitación es importante hacerla porque en Ramírez & González (2020) ya se han dejado planteadas las contradicciones de la revisoría fiscal desde la categoría de ambivalencia sociológica⁶.

La ambivalencia situacional se fundamenta “en la propia ambigüedad objetiva de las situaciones sociales y su poder sobre las personas [por tanto] reside en la estructura de la micro-situación” (Romero, 2016, p. 45). Las contradicciones situacionales se instalan en el campo del quehacer diario de la revisoría fiscal, de lo que Romero (2016) denomina la micro-situación.

Para poder dar cuenta de las contradicciones presentes en el ejercicio de la revisoría fiscal desde la categoría de ambivalencia situacional se procede primeramente a visibilizar la relación entre la revisoría fiscal y la ambivalencia situacional. De manera seguida se da claridad sobre el abordaje metodológico del trabajo, que se familiariza con una perspectiva cualitativa-interpretativa, en el cual se siguió la técnica de análisis de contenido para estudiar 33 entrevistas que se realizaron a revisoras(es) fiscales en Cali, Medellín y Bogotá. Posteriormente se da cuenta de los resultados de la investigación y las conclusiones.

Los referentes que se trabajan, más la evidencia empírica obtenida en la investigación, permiten concluir que el trabajo de la revisoría fiscal suele expresar contradicciones debido a una ambivalencia situacional que se manifiesta por medio de dos fuentes: 1) las situaciones entremezcladas con saberes expertos y 2) las situaciones organizacionales coercitivas.

Desde la primera fuente se encuentra que algunas(os) revisoras(es) fiscales suelen tener restricciones para afrontar los compromisos de fiscalización debido a carencias frente al conocimiento especializado y tecnológico, que las(os) puede conducir a realizar procedimientos superficiales que solo son útiles a la luz de los protocolos de revisión. Con respecto a la segunda fuente se observan contradicciones asociadas a experiencias de dominación que recaen sobre algunas(os) revisoras(es) fiscales por parte de superiores, que pueden ser accionistas, gerentes o los socios de la firma para la cual trabajan. Desde esta segunda fuente se observa que a algunas(os) revisoras(es) fiscales se les solicita seguir órdenes con las cuales ellas(os) no están de acuerdo pero que finalmente las cumplen porque, a juicio de ellas(os), de esto depende su continuidad laboral.

La ambivalencia situacional

Para Bauman (2011) un objeto o un suceso adquiere un carácter ambivalente cuando se encuentran asociado a dos o más categorías, lo que hace que se instale en una indeterminación, una imposibilidad lingüística, que le impide encajar en una categoría concreta. Así lo dice Bauman (2011): “La situación se torna ambivalente si las herramientas lingüísticas de estructuración resultan inadecuadas, sea porque la situación no corresponde a ninguna de las clases diferenciadas lingüísticamente o porque se encuadra al mismo tiempo dentro de varias clases” (p. 74).

La revisoría fiscal representa un tipo de institución y de quehacer (micro-situación) que en línea con el pensamiento de Bauman (2011) se encuadra al mismo tiempo dentro de dos categorías que pueden llegar a ser conflictivas, como son el interés público y el privado. Una muestra de lo anterior lo expresa Daniel Sarmiento cuando afirma que sobre la palabra revisoría fiscal “no existe una definición legal del término [lo cual es] el origen de las posiciones tan polarizadas que hay en el país, y que fluctúan entre considerarla como una actividad de fiscalización pura, y una de aseguramiento puro”⁷ (INCP, 2019, párr. 6).

La contaduría pública en general y la revisoría fiscal en específico cumplen un doble posicionamiento público/privado. Esta vinculación a intereses públicos y privados, que determinan la ambivalencia de la revisoría fiscal se configuró durante los años 1945-1970 cuando se alcanzaron los avances institucionales de la contaduría pública, los cuales se concentraron en la habilitación profesional y en la expedición del código de ética (Calvo, 2010; Montaña, 2011).

Una vez institucionalizada la profesión contable, el Estado colombiano depositó en ella la facultad para dar fe pública sobre hechos propios del ámbito de su quehacer. La presunción de legalidad y de exactitud, presente en la facultad fedataria, dotan a los y las revisoras(es) fiscales de un medio jurídico a partir del cual, según el artículo 35 de la Ley 43 de 1990, deben garantizar el orden y la seguridad en las relaciones económicas realizadas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí.

Dicho de otra manera, la institucionalización de la contaduría pública y el fortalecimiento de la revisoría fiscal se constituyeron en los cimientos para que el Estado definiera con mayor claridad la necesidad de que estas(os) profesionales otorgaran fe pública con la finalidad de proteger el interés general y con ello mantener la confianza y la cohesión social. Así lo ha dejado plasmado la Corte Constitucional en la Sentencia C-861 de 2008

Los contadores públicos tienen a su cargo el ejercicio de una función crucial para el interés general: la función de dar fe de la veracidad de ciertos hechos que repercuten en el desarrollo confiable y seguro de las relaciones comerciales y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los particulares frente al Estado. (Corte Constitucional, 2008)

Pero, esta función fedataria, imprescindible para la actividad de la revisoría fiscal, puede verse vulnerada y desacatada por parte de algunas(os) profesionales, como lo ha dejado expresado la JCC. La conducta en contra de la fe pública se presenta cuando las(os) profesionales desean privilegiar el interés privado por encima del interés público.

En términos ideales la revisoría fiscal debe proteger el interés general, es decir, tanto intereses privados y públicos, situación que instala a esta figura dentro de dos categorías, lo que para Bauman (2011) es el inicio de la ambivalencia.

Ubicar las problemáticas de la revisoría fiscal en clave con la ambivalencia Baumaniana, posibilita leer algunas complejidades de esta institución en el marco de lo social desde una perspectiva interpretativa. En este artículo se profundiza sobre el tipo de problemáticas presentes en la categoría de ambivalencia situacional, desde las cuales se puede hacer seguimiento al tipo de tensiones que se están generando en el quehacer diario, del orden micro-situacional, vinculado a la revisoría fiscal.

Es importante aclarar que, aunque en la ambivalencia situacional se haga referencia a la micro-situación, estas contradicciones integran también un componente estructurante (objetivo) que facilita entender la

complejidad del ejercicio fedatario de la contaduría pública. Sin embargo, su foco no es el análisis de la estructura en sí, su particularidad consiste en capturar “la configuración concreta que en ese momento rodea al sujeto y cómo le afecta dependiendo de las cambiantes evaluaciones de sus objetivos personales” (Romero, 2016, p. 45, cursivas del original).

Romero (2016) ha propuesto siete tipos de fuentes (causas) que pueden estar generando ambivalencias situacionales. Con el fin de observar ambivalencias en las micro-situaciones presentes en el rol profesional y en las relaciones de poder que representa la figura de la revisoría fiscal se trabajó con dos de las siete fuentes mencionadas⁸.

Las dos fuentes que se trabajaron, las cuales según Romero (2016) se encuentran asociadas a la categoría de ambivalencia situacional, tienen que ver con 1) las situaciones entremezcladas con tecnología, que en este artículo se entenderán como situaciones entremezcladas con saberes expertos, y 2) las situaciones sociales de servidumbre, que en este artículo se entenderán como situaciones organizacionales coercitivas.

Se considera importante hacer un seguimiento detenido a las dos fuentes mencionadas porque, en lo que atañe a la primera fuente, se ha considerado que el control de fiscalización (integral) ejercido en la revisoría fiscal, hace que las(os) profesionales se encuentren de manera constante con saberes tecnológicos y conocimientos especializados (saber experto) que pueden estar complejizando las actividades de revisión. Por ejemplo, cuando los y las revisoras(es) fiscales deben validar que la cartera de una compañía de financiamiento se encuentra expresada de manera fidedigna, aunque es indispensable que la persona cuente con bases contables fuertes, estas no son suficientes, ya que en dicha revisión se requieren también conocimientos computacionales, habilidades de ingeniería financiera, soporte legal, entre otras.

Esta interrelación de saberes puede fijar barreras al ejercicio del control que adelanta la(el) profesional, lo cual termina siendo una experiencia incómoda (ambivalente) en tanto ciertas situaciones donde interviene el saber experto en el ejercicio de la revisoría fiscal pueden conducir a la omisión de algunas actividades que la(el) profesional no quisiera omitir pero que finalmente, debido a la lectura y asunción del momento, se ve conducida(o) a ello. Dicho de otra manera, dada una posible desconexión entre la(el) profesional que practica la revisión y el saber experto, se pueden pasar por alto algunos puntos relevantes de la revisión.

Con respecto a la segunda fuente, debe aclararse que las situaciones organizacionales coercitivas plantean que en momentos determinados la revisoría fiscal puede asumirse bajo el reconocimiento de unas relaciones de dominación. En el marco de tal situación se puede observar una ambivalencia para los y las revisoras(es) fiscales, porque el Estado, buscando justamente que no se presenten relaciones coercitivas y de dominación, ha dotado a la revisoría fiscal de mecanismos legales para que esta cumpla su labor de manera independiente. Uno de estos mecanismos se encuentra contenido en el artículo 204 del Código de Comercio, con respecto a su nombramiento, el cual debe realizarlo la asamblea de accionistas o junta de socios(as), situación que posiciona a la revisoría fiscal en contacto directo con los propietarios, sin tener que depender de la administración de las organizaciones.

Se hace referencia a situaciones organizacionales porque toda la actuación profesional de los y las revisoras(es) fiscales transcurre al interior de una organización (productiva, de servicios, con y sin ánimo de lucro, etc.) y por tanto se encuentran sujetas(os) a las tensiones que se pueden presentar al interior de esta. Para el caso de los y las revisoras(es) fiscales vinculados a firma, la presión puede llegar a ser doble, porque estas(os) profesionales deben intervenir al interior de las organizaciones que están fiscalizando y además intervienen en la organización (firma de contabilidad y auditoría) para la cual trabajan.

Así pues, las relaciones coercitivas que se pueden estar presentando en el quehacer de la revisoría fiscal se proyectan en dos perspectivas: por un lado, someterse al criterio de actuación que le posibilitan los y las propietarias(os) de la organización que la(o) eligen, y, por otro lado, someterse al criterio de actuación que le posibilitan los y las jefas(es) directas(os) (gerentes y/o socios) de la firma de contadoras(es) públicas(os) para la cual trabajan.

Aspectos metodológicos

Este trabajo se instala en una dimensión sociológica con enfoque comprensivo (Farfán, 2009). Por lo tanto, el tipo de estudio que sigue la investigación se ubica en una perspectiva interpretativa-cualitativa, lo cual significa aceptar que los fenómenos de la realidad tienen sentido debido a un proceso continuo de interacción social (Chua, 2009).

El enfoque metodológico que se adopta pretende guardar coherencia con el estudio de contradicciones en el ejercicio de la revisoría fiscal, porque desde un enfoque diferente, afincado por ejemplo a un plano positivista-funcionalista, la ambivalencia situacional podría ser leída como un problema regulativo, generando entonces un reduccionismo en cuanto al entendimiento de las situaciones por las que atraviesan los y las revisoras(es) fiscales.

El problema del control desde un punto de vista ortodoxo, siguiendo a Chua (2009), puede obedecer a una cuestión normativa porque la realidad se asume como objetiva y conocible. A partir de este registro ontológico de la realidad, las “personas no son vistas como sujetos activos que construyen la realidad a su alrededor” (Chua, 2009, p. 44), de tal forma que, las personas actúan según parámetros fijados de manera normativa-institucional.

Los fenómenos que se observan en este artículo van en una dirección diferente a la funcionalista, en tanto que, al observar los resultados se pudo comprender que algunas(os) profesionales no actúan de manera estandarizada, sus acciones se inscriben en un entramado de relaciones simbólicas y de interacción, entre ellas(os) mismas(os) y con sus entornos (Covaleski, Dirsmith, & Samuel, 1996). Lo anterior justifica el camino metodológico elegido en este trabajo, más vinculado al seguimiento casuístico micro-situacional de los problemas que pueden emerger del control que se le propone a la revisoría fiscal.

Por último, debe aclararse que el enfoque interpretativo que sigue este trabajo implica aceptar que los resultados obtenidos solo son posibles leerlos y entenderlos en el contexto desde donde operan las personas entrevistadas, de tal forma que esta elección metodológica no tiene como propósito realizar generalizaciones o inferencia a todas(os) las(os) profesionales que practican la revisoría fiscal.

Análisis de contenido a las entrevistas

La información analizada en este artículo se recolectó a través de entrevistas semiestructuradas⁹ aplicadas a 33 revisoras(es) fiscales, 10 ubicadas(os) en Cali, 11 en Bogotá y 12 en Medellín. Las entrevistas se aplicaron en estas ciudades porque tienen más de dos millones de habitantes. En cuanto al criterio para la selección solamente se tuvo en cuenta profesionales que hubiesen sido o actualmente sean revisoras(es) fiscales, esto permitió que en la investigación participaran una amplia gama de profesionales¹⁰. Es importante mencionar que los y las entrevistadas(os) van a ser identificadas(os) con la sigla PEC que significa “Persona Entrevistada Colombia”, y se le asigna un número según el orden de las entrevistas.

Como la idea era tratar en la entrevista algunos temas que permitieran visibilizar al participante actuando en un estado de indeterminación (ambivalencia), entonces se le presentaron varias opciones en las preguntas, buscando que las(os) profesionales se decidiera por una y la argumentara. Así, por ejemplo, en la primera pregunta se consultó a la persona si había tenido limitaciones por temas tecnológicos o por saberes especializados a la hora de practicar una revisión. Las(os) profesionales primero indicaron si habían tenido limitaciones y luego argumentaron el por qué de sus planteamientos. De esta manera, para sistematizar las respuestas se considera una elección cuando la persona se decidía por una opción (p. ej. que efectivamente ha percibido limitaciones) y se considera como criterio el argumento expuesto por la persona para soportar su elección (p. ej. que la limitación se debe a la falta de dominio de un saber especializado).

Las entrevistas fueron grabadas en audio, luego transcritas y posteriormente sistematizadas en una matriz en una hoja de cálculo (Excel). A la información recolectada se le aplicó un análisis de contenido siguiendo los lineamientos de Andréu (2001). Para ello fue necesario construir un metatexto, es decir, un texto adicional al sistematizado en Excel, con la idea de capturar las ideas principales expresadas por los y las entrevistadas(os). Lo que se buscó con el metatexto fue obtener una idea resumida, coherente y precisa de cada intervención. Sobre este nuevo texto se determinaron las elecciones de las(os) participantes y se visibilizaron los criterios que soportaron o argumentaron sus elecciones.

Resultados

De las 33 personas entrevistadas, 18 eran mujeres y 15 hombres. Respecto a las edades, 15 personas tienen edades que oscilan entre los 25 y los 35 años; seis personas están entre 36 y 45 años, ocho están entre 46 y 55 años, dos están entre 56 y 65 años y, finalmente, dos están entre 66 y 75 años.

En lo concerniente a la experiencia en el campo de la revisoría fiscal, de las 33 personas, 10 han trabajado en el campo entre 1 y 5 años, nueve entre 6 y 10 años, siete entre 11 y 15 años, tres entre 16 y 20 años, una entre 21 y 25 años, una entre 26 y 30 años; y, dos entre 36 y 40 años.

A nivel laboral 15 personas realizaron o están realizando su experiencia en revisoría fiscal a través de firmas de contadores públicos, 12 han ejercido el cargo de revisores fiscales como independientes, y seis personas han logrado ganar experiencia en revisoría fiscal desde ambas modalidades, en firma y como independientes.

Respecto a las universidades donde se formaron como contadoras(es) públicas(os), 18 personas son egresadas de instituciones de educación superior públicas y 15 de instituciones de educación superior privadas. Como último dato descriptivo de la muestra, de las 33 personas entrevistadas, 29 han realizado estudios posgraduales, bien sea especializaciones, maestrías o doctorados.

A continuación, se presenta el análisis a las preguntas que se hicieron a los y las entrevistadas(os), relacionadas con las fuentes de ambivalencia sociológica: 1) situaciones entremezcladas con saberes expertos, y 2) situaciones organizacionales coercitivas.

Situaciones entremezcladas con saberes expertos

La pregunta que se le hizo a los y las profesionales planteaba: ¿alguna vez ha sentido que no puede practicar una revisión (controlar) porque no tiene forma de abarcar el objeto controlado debido a temas tecnológicos o porque son temas muy especializados?

En las respuestas planteadas por las(os) participantes se logró observar dos tipos de elecciones, aquellas(os) que afirmaron haber presentado limitaciones para practicar una revisión (prueba de auditoría) y las(os) que afirmaron no haber presentado dicha limitación. 25 personas dijeron haber presentado limitaciones y solo ocho mencionaron no haber tenido limitaciones. Ver figura 1.

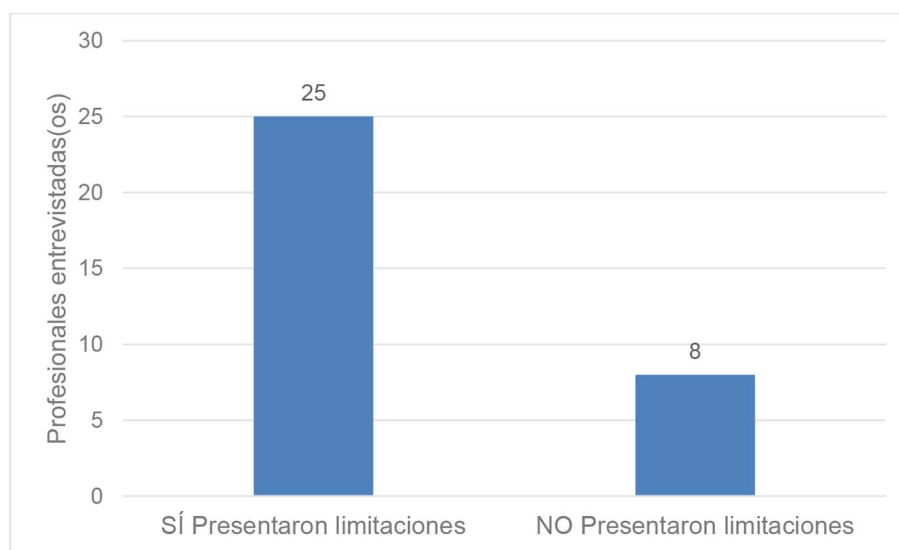


FIGURA 1

Elecciones sobre situaciones entremezcladas con saberes expertos

Fuente: autoría propia.

Las personas que admitieron la existencia de limitaciones explicaron tres criterios con los cuales indican los motivos que pueden estar generando restricciones micro-situacionales en el ejercicio de la revisoría fiscal. Señalaron que los conocimientos especializados impedían el desarrollo de un control efectivo y admitieron que la interacción con la tecnología también genera una multitud de limitaciones. Así mismo, una persona (PEC 25) planteó que los conflictos de interés causaban limitaciones.

Con relación a los conocimientos especializados, los y las participantes aceptan que algunas organizaciones tienen operaciones complejas, las cuales no pueden ser auditadas fácilmente porque se carece de una formación orientada a la mencionada especialidad (ingenieril, gerencial, productiva, entre otras). Y cuando hicieron referencia a limitaciones por dificultades tecnológicas, señalaron que de manera frecuente las organizaciones están configurando sus aplicativos de tal forma que es común la generación de reportes que en vez de facilitar su revisión terminan complejizándola. Algunas(os) participantes indican que las empresas entregan la información a la revisoría fiscal en un formato que no es compatible, o de una forma (tipo de informe) que no les fue solicitada. También afirman que usualmente el sistema genera reportes equivocados, con información falsa (no necesariamente manipulada), los cuales se deben a una mala configuración del sistema.

Con respecto al criterio sobre conflicto de interés, este fue presentado solo por un participante (PEC25). En su respuesta indica:

hubo algunas situaciones [con] la trazabilidad de la información financiera [...], siempre había algún límite ahí, porque había ciertas cuestiones dolosas, entonces uno se encontraba con la muralla allí que no podía seguir más allá porque ya estaba tocando intereses que no convenía destapar. Pero se han dado y se seguirán dando ese tipo de cosas. (PEC25)

Ahora bien, 10 participantes señalaron que las firmas de contadores públicos cuentan con especialistas que, en teoría, pueden resolver las limitaciones presentadas por los y las revisoras(es) fiscales debido a conocimientos especializados y por cuestiones tecnológicas. Se dice, en teoría, porque en esta investigación se recibió respuesta de algunas(os) profesionales vinculados a firma que reconocen la importancia de contar con especialistas, pero al mismo tiempo señalan que, aunque exista el especialista, es posible seguir presentado limitaciones.

Aquí por ejemplo PEC9, revisor fiscal vinculado a firma de contadores públicos, da a conocer la ventaja que tienen las firmas por ser organizaciones que suelen contratar personal especialista: “al manejar firma pues hay

aspectos muy especializados que uno como profesional no alcanza a abarcar [...] Ya vendrán otros temas muy especializados que tratarán otros profesionales como ingenieros industriales, ingenieros de sistemas” (PEC9). Más adelante el mismo participante da a entender que, aunque en firma se cuenta con la compañía de especialistas, en algunas ocasiones no es efectivo este acompañamiento:

Uno tiene que partir de una programación [que] va muy de la mano de las horas que yo haya vendido. Ya si uno ve que la programación le quedó muy corta o el cliente es demasiado grande [...] empieza uno como a jugar con comparaciones muy simples [...]. No es muy frecuente pero sí es como una herramienta que en ocasiones sí se suele usar, [por ejemplo] el yo con yo, [o] a modo visual, este me cuadra, listo (PEC9).

A la luz de dificultades similares a las mencionadas por PEC9, se logró sistematizar las respuestas de 18 participantes (el 54,54% del total de entrevistadas(os)), tanto independientes como vinculadas(os) a firma, que dijeron haber realizado pruebas de auditoría superficiales. Estas pruebas las debieron ejecutar para cumplir con el compromiso, pero ellas(os) mismas(os) aceptan que con esa prueba no se estaba cubriendo cabalmente el objeto auditado. Estas versiones representan una apariencia de control en el quehacer de la revisoría fiscal porque las(os) profesionales diligencian unos formatos, los cuales asumen como pruebas de auditoría para cumplir con el protocolo de revisión, que carecen de efectividad.

A continuación, se presentan tres impresiones relacionadas con lo anterior:

Hay procedimientos de auditoría que quedan elaborados de manera superficial en relación con lo que efectivamente se debería abordar en el trabajo. Hay pruebas que llegué a hacer donde no quedé satisfecho con lo que hice (PEC24).

Con una prueba de leasing, si deciden irse al tema de la exactitud, tendrían que mandar a Bogotá a revisar un montón de contratos de leasing, pero como no hay tiempo, entonces no, le dejan solamente una aseveración, [...] empiezan a revisar con qué documentos pueden soportar eso que no van a alcanzar a revisar (PEC2).

Uno trata de hacer un cronograma para que ese tipo de cosas no pasen. Yo tengo como mi *checklist*, pero no deja de quedar algo pendiente, dejémonos de bobadas, algo debe quedar pendiente (PEC14).

De las personas que afirmaron realizar pruebas superficiales, solo tres (PEC8, 23, 28) comentaron haber adelantado ese tipo de pruebas en aspectos que no eran materiales o significativos. Así lo dice un profesional: “llegó a pasar, pero con temas no materiales, donde faltó hacer una prueba o faltó documentación, siempre pasa, pero los asuntos claves siempre se tramitaron para no ver afectada la opinión” (PEC23).

Finalmente, con respecto a las ocho personas que dijeron no haber presentado limitaciones, una persona (PEC7) indicó que lleva trabajando varios años en el mismo gremio, situación que le facilita no tener que encontrarse con limitaciones. En la misma línea, dos personas (PEC21, 27) señalan que no han tenido restricciones en sus pruebas de revisión porque las empresas que fiscaliza no son grandes. Dentro de estas ocho personas hubo una (PEC15) que manifestó su desacuerdo con la afirmación que suele hacerse acerca de la “ventaja” que tienen las firmas al poder contratar especialistas; dijo que ese argumento se ha convertido en la excusa de las firmas para contratar el ejercicio de la revisoría fiscal por parte de personas naturales.

Si yo soy revisor fiscal de una EPS o de una IPS, hombre pues yo no soy médico [pero puedo] contratar un médico que me dé su concepto y con base en ese concepto, actuando como mi colaborador, pues yo emito mi concepto. [La Ley]¹¹ da facultad para que tenga dos tipos de colaboradores, unos autorizados por la asamblea que los paga la empresa, otros que él considera que debe tener, que no los ha autorizado la empresa, y que debe contratarlos. (PEC15)

Situaciones organizacionales coercitivas

Debe aclararse que la fuente de ambivalencia tratada por Romero (2016) se denomina situaciones sociales de servidumbre, sin embargo, el rol de la revisoría fiscal no se encuentra inmerso en un escenario de servidumbre, pues estas(os) profesionales están lejos de vivir condiciones agónicas de dominación. Aunque no es posible presentar la actuación profesional de los revisores fiscales en el marco de la servidumbre, esta fuente de ambivalencia sí fue fundamental tratarla en las entrevistas porque a través de ella se logró evidenciar

contradicciones en algunos profesionales debido a la presión organizacional que ejercen sus superiores de manera coercitiva.

Es importante precisar que estas situaciones organizacionales coercitivas no deberían presentarse, porque el sometimiento de los y las revisoras(es) fiscales es sinónimo de pérdida de independencia. Sin embargo, como la idea es precisamente encontrar esas tensiones que pueden estar afectándoles la independencia, se les preguntó: ¿alguna vez su jefe a cargo¹² (accionistas, gerente o socio de firma) le ha exigido realizar una actividad que usted no quiera hacer porque no comparte el criterio que plantea dicha persona?

En las respuestas planteadas se logró observar tres tipos de elecciones, por un lado, 16 profesionales que indicaron haber recibido una directriz y la cumplieron, sin estar de acuerdo, 12 personas que mencionaron no haber presentado nunca situaciones organizacionales coercitivas, y cinco entrevistadas(os) que afirmaron haber percibido la situación coercitiva pero que, una vez percibieron la presión decidieron renunciar a su nombramiento como revisoras(es) fiscales. Ver la figura 2.

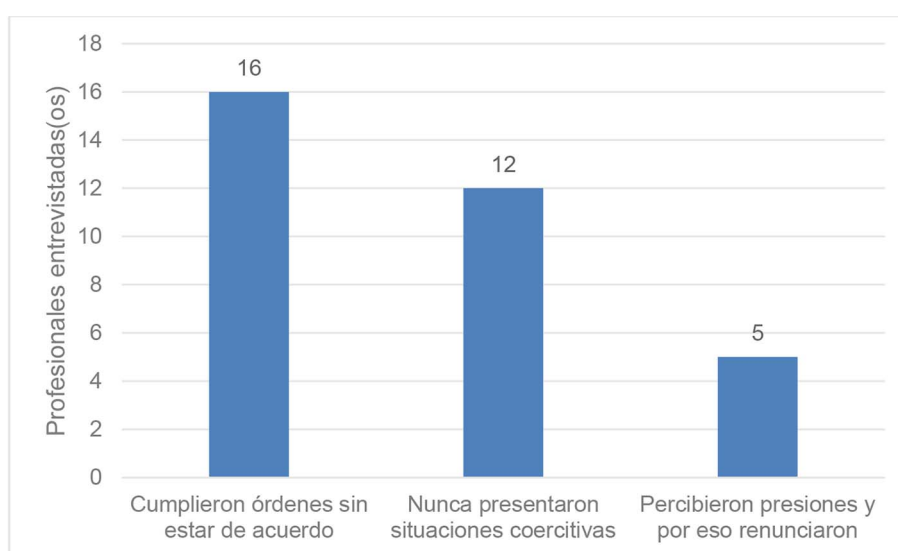


FIGURA 2
Elecciones sobre situaciones organizacionales coercitivas

Fuente: autoría propia.

De las cinco personas que renunciaron a sus nombramientos, a continuación se resalta el caso de PEC25, quien no solo renunció al trabajo de revisión que tenía a su cargo, sino que decidió dejar de ejercer como revisor fiscal

Por eso renuncié a la revisoría fiscal y por eso no quise volver a ejercer. Cuando terminé en la cooperativa presenté todo el caso puntual de la situación, de lo que estaba pasando, y me exigieron que tenía que cambiar ese dictamen. Yo dije: prefiero irme que cambiar mi dictamen y por eso me fui. (PEC25)

De las 16 personas que afirmaron haber recibido órdenes con las que no estaban de acuerdo, pero finalmente las debieron cumplir, se logró sistematizar la opinión de cinco profesionales (PEC1, 2, 10, 19, 20) que describen la realización de trabajos de revisión de mala calidad porque obedecían las órdenes de sus superiores. Aquí se presentan unas versiones en extenso de dos participantes:

Uno de los motivos por los cuales decidí renunciar a la firma es que tenía un gerente que se contradecía mucho. Decía, vamos a hacer un plan, y lo cambiaba, a lo último te criticaba porque habías hecho una cosa y te había propuesto otra. Mandaba a hacer una cosa y pasaba por alto otras importantes, finalmente hubo que *machetiar* mucha información para poderla montar en la base que se iba a cerrar, para que cumpliera con todos los protocolos [...] de forma muy mediocre y creativa. Nunca estuve de acuerdo. (PEC20)

En el cierre textualmente me dicen: no es temporada para encontrar nada. [Dicen], no nos detengamos en ciertas cosas. Uno siempre quiere hacer su trabajo de la mejor manera, no dejar cosas inconclusas. Y es muy chistoso porque cuando recién

ingresas entonces te dan una inducción y te explican lo importante de tu trabajo, lo que tienes que hacer, alertar cualquier tipo de irregularidad, pero entonces en enero te cogen: vea ahorita usted no puede encontrar nada, tiene que trabajar muy rápido para que se puedan sacar todos los procesos. (PEC2)

Un caso que se resalta es el de una profesional, identificada en este trabajo como PEC3, que, al comienzo de su carrera, debido a estas relaciones coercitivas, entraba en crisis, pero que con el paso de los años ha “aprendido” a manejar dichas situaciones.

Al comienzo yo entraba en crisis. Pero ya uno nada con eso. Ya uno aprendió a nadar. Porque siempre son 25 años, desde 1993. Entonces ya no genera crisis porque se sabe cómo darle manejo a eso. Se sabe hasta dónde puede ser grave y hasta dónde puede uno estar allí.

La misma persona explicó que para confrontar las órdenes y así darle manejo a las tensiones generadas por cuenta de las situaciones organizacionales coercitivas, decidió ejercer la revisoría fiscal desde un plano pedagógico, enseñando los riesgos y cuantificando las posibles sanciones por actuaciones irregulares, así lo expresa la entrevistada: “Entra uno en muchos casos como a enseñar. Hay muchas cosas que con pedagogía logran cambiarse. Solo unas poquitas pues que no, pero normalmente uno logra un acuerdo con el gerente” (PEC3).

Por otro lado, en las respuestas recibidas de PEC13 y PEC31 se observó una tendencia a creer que las situaciones organizacionales coercitivas se les presentan en una mayor proporción a las(os) profesionales vinculados a firmas de contadoras(es) públicas(os), y en una menor proporción a las(os) profesionales que ejercen la revisoría fiscal de manera independiente. Esto es lo que dice PEC13: “Era un tema de una fiducia donde [...] teníamos muchas opiniones y nos las hacían hacer como las decían los jefes. [...] Pero eso pasa es cuando uno está en firma, uno independiente pues no”. En el caso de PEC31, menciona que nunca presentó situaciones coercitivas, pero argumenta que quizá nunca le ocurrió porque pasó muy poco tiempo vinculada a firma de contadoras(es) públicas(os): “No me tocó. De pronto [se presenta] cuando uno está en la firma. [...] Sí sé que puede suceder porque varios compañeros comparten ese tipo de experiencia como que les toca limitarse o no colocar lo que encontraron” (PEC31).

Las expresiones de PEC13 y PEC31, donde ubican a la firma como un lugar de trabajo que puede estar conllevando a situaciones organizacionales coercitivas, invitan a revisar con más detalle los posibles vínculos entre las 16 personas que indicaron haber tenido que obedecer órdenes sin estar de acuerdo y su relación con las firmas de contadoras(es) públicas(os). Pues bien, una vez cruzada la información se tiene que de esas 16 personas, 12 trabajan o han trabajado para firmas. En tal sentido, 75% de las(os) profesionales que indicaron haber percibido situaciones organizacionales coercitivas han realizado trabajos de revisoría fiscal a través de firmas.

Para terminar, se observó también en las respuestas que solo tres personas (PEC21, 22, 26) de las 16 que manifestaron sentir situaciones coercitivas, expusieron que esta tensión solo la presenciaron cuando actuaron como contadoras(es) públicas(os).

Conclusiones y discusiones

La ambivalencia situacional en la revisoría fiscal permite registrar una serie de hechos en el quehacer del profesional que no deberían presentarse, pero que precisamente son posibles y ocurren debido al dilema que genera la defensa imparcial de intereses públicos y privados.

En este artículo se observa que el ejercicio de la revisoría fiscal lleva consigo contradicciones que pertenecen al plano de la micro-situación, por lo tanto, así como incorpora limitaciones por una dimensión estructural –como se argumentó en Ramírez & González, 2020–, deben tenerse en cuenta también los problemas que surgen a raíz de conflictos situacionales.

A partir de los hallazgos obtenidos de las personas entrevistadas se identificaron algunas contradicciones que se pueden estar presentando en la revisoría fiscal debido a la ambivalencia situacional. Estas contradicciones se analizaron en este trabajo a partir dos fuentes: las 1) situaciones entremezcladas con saberes expertos y las 2) situaciones organizacionales coercitivas.

A partir de la primera fuente se alcanza a comprender parte de las dificultades y las contradicciones que viven diariamente algunas(os) revisoras(es) fiscales entrevistados en la ejecución de pruebas y en el desarrollo de los trabajos de control. Se observa cómo algunas(os) revisoras(es) fiscales pueden presentar restricciones en su trabajo porque no poseen el conocimiento especializado requerido, además suelen tener limitaciones tecnológicas y también los conflictos de interés pueden afectar el avance de sus indagaciones. Es importante mencionar que más de la mitad de las(os) participantes (18 de 33; el 54,54%) admitieron realizar trabajos superficiales debido a las limitaciones presentes en el desarrollo de sus actividades.

El reconocimiento de estos trabajos superficiales permite seguir problematizando, en futuros estudios, las prácticas de revisión que se ejecutan desde la revisoría fiscal. Es fundamental revisar con mayor precisión este punto, porque aquí se podrían estar configurando unas dinámicas rituales (Islam, Deegan & Gray, 2018) que poco o nada contribuyen a la efectividad del control y más bien se desarrollan para generar una apariencia de control con el fin de legitimar el proceso y el objeto de revisión. A la luz de Power (1994), la apariencia de control es un fenómeno que ocurre en la auditoría dada su construcción como una tecnología política.

Por el lado de la segunda fuente se logran recoger algunas problemáticas asociadas a situaciones organizacionales coercitivas, es decir, a experiencias de dominación, donde algunas(os) profesionales entrevistadas(os) deben seguir órdenes de superiores con las cuales no están de acuerdo. Estos acontecimientos exponen un cuestionamiento directo a la independencia mental que debe caracterizar el ejercicio de la revisoría fiscal como institución insigne de la fe y de la confianza pública. Se dice que es un cuestionamiento a la independencia, porque a partir de las narraciones de algunas(os) entrevistadas(os) se entiende lo difícil que puede llegar a ser el ejercicio “neutral” de la revisoría fiscal. Por lo regular, según las(os) profesionales entrevistadas(os), la revisoría fiscal puede estar siendo sometida a presiones que, según ellas(os), son difíciles de omitir.

Debe decirse que los hallazgos relacionados con la fuente de situaciones organizacionales coercitivas amplían el encuadre teórico que se plantea en este artículo, esto teniendo en cuenta que existen situaciones expresadas por algunas(os) entrevistadas(os) que no se pueden leer exclusivamente desde la ambivalencia situacional. Se debe optar por una mirada teórica más amplia en futuros estudios, en la medida que, según se ha argumentado en este artículo, la actuación es ambivalente debido a la situación, mientras esta genere en la persona un estado de indeterminación y de insatisfacción (p. ej. al saber que está haciendo algo que no desea), y lo que se observa en algunas respuestas es que existen profesionales cuyas actuaciones se encuentran por fuera de un estado de indeterminación e insatisfacción.

Así, por ejemplo, en este artículo se sistematizó el caso de PEC25, quien decidió renunciar a la revisoría fiscal (dejar de ejercerla) cuando le solicitaron cambiar el dictamen, y el caso de PEC3, quien “aprendió a nadar con las presiones” y ahora sabe darle manejo a las situaciones irregulares. En el primer caso no hay indeterminación porque la persona no alcanzó a tomar decisiones que más adelante le hicieran sentir insatisfacción y en el segundo caso se encuentra el tipo de profesional que ya se “acostumbró” a trabajar con personas que suelen presionarla(lo), y por eso, en palabras de ella(el), “ya no siente crisis”, lo cual permite pensar que, de alguna forma, normalizó las prácticas coercitivas. Es importante señalar que normalizar estas prácticas no sería lo apropiado ya que podría conducir a una posible pérdida de independencia mental.

Otro caso que invita a realizar una amplitud teórica es el que presentan PEC 2, 13 y 31. En las respuestas de estas(os) profesionales se evidencia que al interior de las firmas de contabilidad y auditoría pueden existir unas presiones organizacionales que limitan el ejercicio de la revisoría fiscal. Al interior de estas organizaciones, debido a la diferencia entre lo que dicen y lo que hacen (a PEC2 le decían que debía buscar irregularidades, pero en cierre le decían que no había tiempo para ese tipo de cosas), se pueden presentar presiones que, como

lo exponen PEC13 y 31, no experimentan los y las revisoras(es) fiscales independientes. De esta forma, la ambivalencia podría estar influenciada en mayor o menor grado por el espacio organizacional desde el cual se ejerce la revisoría fiscal.

Este estudio, aunque presente algunos resultados de investigación, no es una investigación acabada, por lo tanto, el llamado es a seguir explorando el quehacer de la profesión contable. Esta investigación se constituye apenas en un insumo para la concepción y la ejecución de la revisoría fiscal, en consecuencia, son ideas que buscan promover mayores discusiones en torno a la revisoría fiscal, lo cual es decisivo en la actualidad del gremio contable que se ha reunido en torno a la modificación de la Ley 43 de 1990 y al Código de Comercio en los apartados que tratan la figura de la revisoría fiscal¹³.

Los resultados de este trabajo conducen a realizar preguntas profundas que se pueden seguir analizando en futuros estudios. Y es importante que sean profundas, porque solo así se puede dimensionar el alcance de las problemáticas y con ello proyectar respuestas que estén a la altura de las dificultades. Una pregunta con matiz fenomenológico-comprensivo (Schütz, 1962; Cuenú, 2014), que puede ayudar a seguir entendiendo las dificultades de la revisoría fiscal consiste en cuestionarnos *¿para qué y por qué se controla?* Esta es una pregunta sobre el sentido de la acción detrás del control organizacional. De entrada, lo que este estudio indica es que el control está *para* generar confianza, pero, en el marco de la ambivalencia, termina siendo una confianza rivalizada entre lo público y lo privado, de modo que surge otra pregunta, *¿confianza para quién?*

Declaración del autor

Artículo derivado de una investigación original, presentada en la tesis titulada La ambivalencia en el control latino. Un estudio para comprender las contradicciones de la revisoría fiscal (Colombia), la comisaría (México) y la sindicatura (Argentina), dirigida por la Dra. Patricia González, la cual fue sustentada y presentada por el autor para optar al título de Magíster en Contabilidad.

Consideraciones éticas

Se solicitó consentimiento informado a las personas entrevistadas. Con el fin de dar cumplimiento a la Resolución No. 8430 de 1993 sobre consideraciones éticas, y mitigar el riesgo de confidencialidad de la información, en este artículo no se exponen nombres, apellidos e identificación de participantes, ni se divulga nombre de organizaciones que en la entrevista pudieron haber mencionado los participantes.

Referencias

- Ámbito Jurídico (2018, 8 de octubre). *Estas son las faltas en las que más incurren los contadores*. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/general/administrativo-y-contratacion/estas-son-las-faltas-en-las-que-mas-incurren-los>
- Andréu, J. (2001). *Las técnicas de análisis de contenido: una revisión actualizada*. <http://public.centrodeestudiosandaluces.es/pdfs/S200103.pdf>
- Archibold, W., Aguilera, L., & Escobar, A. (2017). Revisoría fiscal y sostenibilidad empresarial en Colombia. *Económicas CUC*, 38(2), 77-88. <https://doi.org/10.17981/econuc.38.2.2017.06>
- Bauman, Z. (2011). Modernidad y ambivalencia. En J. Beriain (Comp.). *Las consecuencias perversas de la modernidad*. Barcelona: Editorial Anthropos.
- Betancur, L. (2014). El riesgo moral en la revisoría fiscal. *Criterio Libre*, 12(20), 247-275. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.20.240>

- Calvo, A. (2010). Débito y crédito contable... algo más que un saldo sociología de la profesión contable en Colombia. Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia.
- Castro, M., & Bruges, A. (2013). Problemas conceptuales más comunes de la revisoría fiscal. *Dictamen Libre*, (12/13), 9-15. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/view/3113>
- Chua, W. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En M. Gómez & C. Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 37-76). Colombia: Universidad Nacional de Colombia & Universidad de Antioquia.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP (2008). *Orientación profesional sobre el ejercicio profesional de la revisoría fiscal de 21 de junio de 2008*. Bogotá: CTCP.
- Corte Constitucional (2008, 3 de septiembre de) *Sentencia C-861*. MP: Mauricio González Cuervo.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- Cuenú, J. (2014). Reflexión sobre la revisoría fiscal desde la sociología fenomenológica de Alfred Schütz. *AD-minister*, (24), 97-117. <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/administer/article/view/2397>
- El Tiempo (2019, 30 de septiembre). Modernizando la revisoría fiscal. *El Tiempo*. <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-796631>
- Farfán, R. (2009). La sociología comprensiva como un capítulo de la historia de la sociología. *Sociológica (México)*, 24(70), 203-214. <http://www.sociologicamexico.azc.uam.mx/index.php/Sociologica/article/view/148>
- Instituto Nacional de Contadores Públicos - INCP (2019, 30 de septiembre). *¿Son las actuales propuestas de modificación de la revisoría fiscal lo que realmente se necesita en Colombia?* <https://www.incp.org.co/las-actuales-propuestas-modificacion-la-revisoría-fiscal-lo-realmente-se-necesita-colombia/>
- Islam, M., Deegan, C., & Gray, R. (2018). Social compliance audits and multinational corporation supply chain: evidence from a study of the rituals of social audits. *Accounting and Business Research*, 48(2), 190-224. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1362330>
- López, O. (2013). Responsabilidad social en el ejercicio de la revisoría fiscal. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (62), 107-124. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/18914>
- Merton, R. (1980). Ambivalencia sociológica. En *Ambivalencia sociológica y otros ensayos* (pp. 15-48). Madrid: Escasa-Calpe.
- Montaño, E. (2011). *Contabilidad y legislación: control, valuación y revelaciones*. Cali: Universidad del Valle.
- Peña, J. (2011). *Revisoría fiscal: una garantía para la sociedad, la empresa y el Estado*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Power, M. (1994). The audit society. En A. Hopwood & P. Miller (Eds.). *Accounting as a social and institutional practice* (pp. 299-316). Cambridge: Cambridge University Press.
- Ramírez, D., & González, P. (2020). Sociological ambivalence in three Latin American corporate control institutions: Revisoría fiscal - Colombia (Fiscal Audit), Comisaría - Mexico (Statutory Examiner) and Sindicatura - Argentina (Statutory Audit). *Cuadernos de Administración*, 36(66), 132-147. <https://doi.org/10.25100/cdea.v36i66.8408>
- Romero, J. (2016). Una aproximación teórica a la ambivalencia humana y sus implicaciones para la sociología. *Empiria* (33), 37-64. <https://doi.org/10.5944/empiria.33.2016.15863>
- Romero, J. (2018). Is the ambivalence a sign of the multiple-self nature of the human being? *Interdisciplinary remarks. Integrative Psychological and Behavioral Science*, 52(4), 523-545. <https://doi.org/10.1007/s12124-018-9440-z>
- Roncancio, P. (2011). La fe pública en la formación de profesionales en contaduría. Documentos de Investigación. *Contaduría Pública*, (2), 6-27. https://www.ucentral.edu.co/sites/default/files/inline-files/2015_fe_publica_ormacion_001.pdf
- Schütz, A. (1962). *El problema de la realidad social*. Argentina: Amorrortu.
- Transparencia por Colombia (2019, 28 de septiembre). *Brief de la corrupción en Colombia*. <https://transparenciacolombia.org.co/2019/01/18/brief-de-la-corrupcion-en-colombia/>

Notas

- * Artículo de investigación.
- 1 El Foro Económico Mundial (WEF, por sus siglas en inglés) publica de manera bianual el Índice de Competitividad Global (GCI, por sus siglas en inglés). Consultar los resultados del índice de competitividad para el periodo 2016-2017 en http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2016-2017/country-profiles/?doing_wp_cron=1569674388.3697719573974609375000#economy=COL. Y los resultados para 2017-2018 en http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/countryeconomy-profiles/?doing_wp_cron=1569675313.1013751029968261718750#economy=COL
 - 2 Consultar el reporte de Transparencia por Colombia en <https://transparenciacolombia.org.co/2019/01/18/brief-de-la-corrupcion-en-colombia/>
 - 3 Estos datos se obtuvieron por solicitud que hizo el autor de este artículo a la JCC. Pero también están disponibles en <https://www.jcc.gov.co/jcc/2013-05-31-02-44-41/informes-de-gestion>. Por otro lado, el 2 de octubre de 2018 la JCC presentó a través de Twitter que la falta más sancionada entre 2011 y 2018 había sido la conducta contra la fe pública, representando el 54% del total de sanciones, noticia que fue divulgada también por *Ámbito Jurídico* (2018).
 - 4 La Ley 43 de 1990 en su artículo 1 hace esta precisión teniendo en cuenta que los y las revisoras(es) fiscales y los y las contadoras(es) públicas(os) independientes no establecen una relación de dependencia laboral con la organización donde ejercen sus funciones. Aunque este es el argumento legislativo, debe aclararse que los y las contadoras(es) públicas(os) bajo dependencia laboral también ejercen su facultad fedataria cuando aseguran al público por medio de una certificación, atendiendo el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en los estados financieros, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de libros.
 - 5 El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008), (CTCP) precisó que la revisoría fiscal es una “institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley [...] vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones” (p. 17). Aunque aún se presentan debates sobre el carácter institucional de la revisoría fiscal, debe decirse que la defensa de la revisoría fiscal como institución ha sido planteada en la última década por varios investigadores, entre ellos puede consultarse los trabajos de López (2013), Castro & Bruges (2013), Betancur (2014), Cuenú (2014), Archibold, Aguilera, & Escobar (2017), Ramírez & González (2020).
 - 6 Bajo la categoría de ambivalencia sociológica se lleva el registro de las contradicciones que se generan debido al carácter normativo-institucional de la revisoría fiscal. De esta manera, una contradicción de carácter estructural que puede presentarse en la revisoría fiscal tiene que ver con el actor encargado de liquidar sus honorarios, puesto que actualmente la empresa es quien debe pagar el trabajo de fiscalización que hace la revisoría fiscal, situación que puede afectar la independencia profesional, pues queda en manos de los y las empresarias(os) la continuidad de su nombramiento. En Ramírez & González (2020) no solo se trata la revisoría fiscal, se analizan también la comisaría (México) y la sindicatura (Argentina).
 - 7 La indeterminación presente en lo que debería entenderse por revisoría fiscal ha estado presente desde hace varias décadas. Muestra de ello es el deseo que surge del gremio profesional contable, a finales de la década de 1990, de implementar un estatuto de Revisoría Fiscal, que planteara de manera clara y diferenciada lo que se entendía por dicho rol y se materializaran algunas directrices legales para su funcionamiento (El Tiempo, 2019). Se puede mencionar también el intento por caracterizar el ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal en 2008 por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, 2008).
 - 8 Romero (2016) señala que puede presentarse ambivalencia situacional en siete escenarios diferentes: 1) en las situaciones entremezcladas con tecnología, 2) en la ritualización de las situaciones sociales, 3) en la dualidad pueblo-ciudad, 4) en la evaluación social de la luz y la oscuridad, 5) en las cuestiones sobre libertad e igualdad, 6) en los objetivos entre corto y largo plazo, y 7) en las situaciones sociales de servidumbre.
 - 9 Las entrevistas se realizaron con base en un instrumento, el cual se irá explicando en los resultados de este trabajo.
 - 10 En el grupo de las 33 personas entrevistadas hay profesionales con y sin posgrado, recién egresadas(os) y con décadas de experiencia, profesoras(es) que ejercieron y otras(os) que actualmente ejercen como revisoras(es) fiscales, profesionales independientes y revisoras(es) fiscales vinculadas(os) a firmas de contabilidad, auditoría y revisoría fiscal, entre otros.
 - 11 Aquí PEC15 hace referencia al artículo 210 del Código de Comercio donde se establece: Cuando las circunstancias lo exijan, a juicio de la asamblea o de la junta de socios, el revisor podrá tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obrarán bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea o junta de socios, sin perjuicio de que los revisores tengan colaboradores o auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos. El revisor fiscal solamente estará bajo la dependencia de la asamblea o de la junta de socios.
 - 12 Los y las revisoras(es) fiscales, en esencia, no deberían tener jefe a cargo, puesto que su rol debe reflejar independencia. Solamente depende, rinde cuentas, a la asamblea o junta de socios. Pero, como la idea era precisamente encontrar esas situaciones ambivalentes, se les consultó si alguna vez debieron ceder frente a la exigencia de otras personas.

- 13 Desde la segunda mitad de 2020, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo han promovido la consolidación de comités regionales para proponer una reforma a la Ley 43 de 1990 y a la revisoría fiscal.

Licencia Creative Commons CC BY 4.0

Para citar este artículo: Ramírez, D. F. (2021). Contradicciones situacionales en el ejercicio de la revisoría fiscal. *Cuadernos de Contabilidad*, 22. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc22.cser>