

LA IMPORTANCIA DE LA REVISORÍA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE INTERVENCIÓN ECONÓMICA PARA LOGRAR LOS FINES DEL ESTADO COLOMBIANO

1. Sinopsis

La Revisoría Fiscal constituye actividad fundamental de la profesión Contable, considerada como el ejercicio más privilegiado; algunos la reivindican como una magistratura profesional, cargo de la más alta dignidad¹

En razón de su naturaleza, es un hecho incuestionable que el Revisor Fiscal ha sido investido por la ley y la tradición contable como depositario de la confianza colectiva, delegatario de la fe pública y guardián del bien común.

Este rol múltiple consignado en un amplio contexto de responsabilidades, está llamado a cumplir, entre otros propósitos, con la salvaguarda de la normatividad y las condiciones de supervivencia de las organizaciones empresariales, porque se convierte en agente esencial en la utilización responsable de los recursos humanos, técnicos, económicos e incluso, naturales. Por la gravedad de sus obligaciones, siempre ha sido deseable que el Revisor Fiscal proceda de manera independiente, objetiva, transparente, preventiva, y de forma prioritaria, en obediencia a los mandatos constitucionales trazados en 1991, *"con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y de los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano...También para promover la productividad y la competitividad..."*², como se desprende de este

¹ Concepto del profesor Rafael Franco Ruíz, actual presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

² Constitución Política de Colombia, Artículo 334.

precepto, relacionado con la órbita de responsabilidades del propio jefe de Estado, prerrogativas que son susceptibles de ser delegadas.

En consecuencia, se trata de indagar si funciones como la de fedatario de hechos económicos confiados a profesionales especializados, entre ellos el Revisor Fiscal, consultan el ordenamiento constitucional y jurídico, responden a las expectativas del Estado y de la sociedad, si se hallan en armonía con principios como la confianza y la defensa del interés público en ajuste al cumplimiento de los fines del Estado, en especial, con la promoción de la prosperidad general y la vigencia de un orden económico y social justo, tal y como lo señala el Preámbulo y el artículo 2 de la Constitución Política de 1991.

2. Apertura

Para los propósitos de este trabajo que pretende establecer si es la confianza el soporte del rol social y económico de la Revisoría Fiscal como institución llamada a coadyuvar de forma proactiva, especial y relevante en el logro de los fines del Estado colombiano, a partir del establecimiento de las responsabilidades sociales y profesionales, los alcances prácticos y limitaciones jurídicas, la naturaleza ética y características propias de una institución como la Revisoría Fiscal, resulta conveniente echar un vistazo a determinadas circunstancias históricas que hacen parte de sus raíces y constituyen un importante soporte de sus componentes filosóficos y jurídicos. En otras palabras, donde se halla el recóndito *leitmotiv* de sus principios de servicio a la sociedad, de acatamiento a las normas constitucionales y de respeto y observancia del modelo de Estado Social de Derecho adoptado por el Constituyente de 1991.

Dichos indicios surgen en el siglo XVIII durante la época previa a la Revolución Francesa, momento crucial que se hizo trascendental y memorable como el *Siglo*

de las Luces. A lo largo de este período, también señalado como el de la *Ilustración* o la *Enciclopedia*, se desató una renovadora tendencia en el pensamiento universal y la literatura tanto en Europa como en toda América. Los constructores de este proceso formidable de ideas esclarecedoras, tenían la certeza de que emergían de siglos de oscuridad e ignorancia y entraban a una nueva edad iluminada por la razón, la ciencia y el respeto a la humanidad. De allí, que sin ninguna modestia, los mismos gestores se tomaron la libertad creativa de llamarlo el *Siglo de las Luces*.

Paradójicamente, trescientos años después, a la luz de los acontecimientos de un convulsionado siglo XXI, el mundo parece volver a regirse con métodos signados por el individualismo a ultranza, el racionalismo económico, las veleidades del poder, la deshumanización generalizada y la desconfianza colectiva, expresiones de una renovada decadencia con áspero sabor absolutista que pretendieron combatir los pensadores iluminados (y que más adelante denunciaría Karl Marx en *El Capital*), con la idea de una auténtica civilización global.

A propósito, en la afortunada etapa de los enciclopedistas, encontramos la presencia relevante del ginebrino *Jean-Jacques Rousseau* (1712-1778) quien dedicó sus máximos esfuerzos al estudio de los diversos ámbitos de la filosofía social. Sostenía que el estado natural o primitivo, era superior en el plano moral al estado civilizado, mientras que afirmaba que la ciencia, el arte y las instituciones sociales habían corrompido a la humanidad.

‘El contrato social o Principios de derecho político’ (1762) su obra cumbre, constituye una de los tratados más representativos del pensamiento filosófico y político de Rousseau donde motiva, justifica y explica la instauración del pacto o contrato social entre los hombres, a partir de la libre decisión de las voluntades humanas de someterse a un sólido compromiso de respeto y convivencia. *El contrato social* es una defensa clásica de la forma democrática de gobierno.

Rousseau confiaba en la voluntad general de un pueblo democrático, expresado en el voto de la mayoría para adoptar las decisiones importantes. Por lo demás, esta confianza en la mayoría contrasta con las ideas de los filósofos que defendían los derechos individuales y minoritarios.

Conviene, entonces, repasar las líneas medulares de su *contrato social* para entender cómo esta concepción encarna el soporte ideológico e histórico de la Constitución Política de Colombia promulgada en el año 1991.

*“(…) los hombres no pueden engendrar nuevas fuerzas, sino unir y dirigir las que existen, no tienen otro medio para conservarse que el de formar, **por agregación, una suma de fuerzas capaz de superar la resistencia, ponerlas en juego con un solo fin y hacerles obrar de mutuo acuerdo**”³ (Negrilla y cursiva fuera de texto original)*

“<<Como encontrar una forma de asociación que defienda y proteja, con toda la fuerza común, la persona y los bienes de cada asociado, y por la cual cada uno, uniéndose a todos los demás, no obedezca más que a sí mismo y permanezca, por tanto, tan libre como antes>>. He aquí el problema fundamental cuya solución proporciona el contrato social.”⁴ (Negrilla y cursiva fuera de texto original)

“Si se descarta, pues, del pacto social lo que no constituye su esencia, encontraremos que el mismo se reduce a los términos siguientes: <<Cada cual pone en común su persona y su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, y cada miembro es

³ ROUSSEAU, Jean Jacques, *El Contrato Social*, R.B.A. Proyectos Editoriales S.A., Traducción Enrique Azcoaga, Madrid, 1983. Pág. 40.

⁴ *Ibid.* Pág. 41.

*considerado como parte indivisible del todo>>.*⁵ (Cursiva fuera de texto original)

*“Al instante este acto de asociación transforma la persona particular de cada contratante en un ente normal y colectivo, compuesto de tantos miembros **como votos tiene la asamblea, la cual recibe de este mismo acto su unidad, su yo común, su vida y su voluntad.** La persona pública que así se constituye, por la unión de todas la demás, tomaba en otro tiempo el nombre de Ciudad (1) y hoy el de Republica cuerpo político, el cual es denominado Estado cuando es activo, potencia en relación a sus semejantes. **En cuanto a los asociados, toman colectivamente el nombre de pueblo y particularmente el de ciudadanos, como participes de la autoridad soberana, y el de súbditos por estar sometidos a las leyes del Estado.** Pero estos términos se confunden a menudo, tomándose el uno por el otro. Basta con saber distinguirlos cuando se empleados con absoluta precisión”*⁶.
(Negrilla y cursiva fuera de texto original)

Dentro de este marco ideológico y conceptual, es posible identificar las condiciones previstas para un nuevo orden social sostenible, bajo cuyo espíritu jurídico y un positivo clima de confianza, sea posible garantizar la prevalencia del interés general y sustentar la convivencia pacífica y el progreso común. Como corolario de lo anterior, ese contrato social queda plasmado en la propia Constitución Política -llamada por los eruditos del tema Carta Magna o norma de normas- y establece, así mismo, un mandato inequívoco para cada uno de los miembros del colectivo social, del cual no escapa el profesional contable, y muy

⁵ Ibid. Pág. 42.

⁶ Ibid. Pág. 43.

especialmente, para quien dentro de ese campo de acción se desempeña como Revisor Fiscal.

El direccionamiento establecido en ese pacto social, fruto de la voluntad individual que en conjunto conforma la voluntad colectiva⁷, se convierte en la piedra angular para el ejercicio acertado y justo de la disciplina contable y las funciones especializadas del Revisor Fiscal, como quiera que le son delegadas unas funciones públicas de vital importancia en la armonía y el equilibrio social, tales como la defensa del interés general o colectivo, la vigencia de un orden económico justo, y desprendiéndose de lo anterior, entre otras cosas, del otorgamiento de la *fe pública* como figura que protege la credibilidad de hechos económicos y financieros mediante una presunción de tipo legal⁸, esto es, susceptible de ser desvirtuada pero que se tiene por cierta hasta que esto último suceda.

Lo anterior lleva a concluir que la institución de la Revisoría Fiscal está concebida en Colombia como un instrumento para coadyuvar con la consecución de los fines del Estado y en consecuencia materializar el preámbulo constitucional⁹, por cuanto, es quien ejerce el rol social de Revisor Fiscal aquella persona que debe satisfacer las expectativas del Estado y de la voluntad colectiva cristalizada en el contrato social colombiano, satisfacción que depende de la forma con que aquel

⁷ En la obra que venimos tratando del autor ginebrino, el afirma que la voluntad general es indestructible. Veamos lo que dice al respecto: “*Mientras muchos hombres reunidos se consideran como un solo cuerpo, no tienen más que una voluntad que se dirige a la común observación y al bienestar general. Entonces todos los resortes del Estado son vigorosos y simples, sus máximas claras y luminosas, no tienen intereses confusos ni contradictorios...*”. Si seguimos lo planteado por Rousseau, esa voluntad general que se plasma en la constitución de un Estado (que para el nuestro se adoptó el modelo de uno Social de Derecho), y esa voluntad general es la que define cuales son los fines estatales, por lo que el cumplimiento de los mismos por parte de la organización estatal no solo se traduce en la aplicación de un mandato normativo, sino que se trata en el cumplimiento del deseo de esa voluntad, la cual en últimas es la que sostiene la existencia del Estado mismo. Es decir, no cumplir con esos fines establecidos, estaría en contravía del sustento de la organización estatal.

⁸ La presunción legal o *juris tantum* es la inferencia que la ley establece como regla general, pero ella admite prueba en contrario, la cual puede establecerse a través de cualquiera de los medios probatorios legalmente aceptados en nuestro ordenamiento jurídico.

⁹ Anexo 1.

responda positivamente a esa carga especial de proteger el interés general a través de las funciones propias de su profesión, veamos:

Preámbulo

EL PUEBLO DE COLOMBIA

*En ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y **con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana decreta, sanciona y promulga la siguiente Constitución Política de Colombia.***¹⁰

TÍTULO I

DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

*Artículo 1. **Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.***

¹⁰ Constitución Política de Colombia. 1991. Preámbulo. Subrayados para el presente estudio.

Artículo 2. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Pero antes de entrar propiamente en el objetivo principal del estudio que se desarrolla, y siguiendo los postulados constitucionales previamente transcritos, es indispensable hablar así sea tangencialmente del esquema de Estado adoptado por la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, es decir, del *Estado Social de Derecho*, el cual a su vez es una evolución del *Estado de Derecho*¹¹, este último surge del pensamiento liberal fruto de la independencia de los Estados Unidos de América en 1776, bajo el principio de que el gobierno es de las leyes y no del hombre, y de la Revolución Francesa con el pensamiento de que no habrá autoridad superior a la ley (principio de legalidad). Esto se traduce en que todas las autoridades públicas y los particulares están sometidos a una voluntad soberana que es la ley. A pesar de surgir con la independencia estadounidense y con la Revolución francesa, desde el punto de vista doctrinario, él ya había sido planteado por Kant, Fichte y Humboldt.

El modelo de Estado de Derecho, a raíz de su liberalismo económico a ultranza, desencadenó la Revolución Industrial que conduce a la acumulación excesiva de

¹¹ A grandes rasgos podemos decir que las características fundamentales del Estado de Derecho son las siguientes:

- a) Es individualista, pues se realiza a la persona humana en frente del despotismo y los privilegios.
- b) Era un estado abstencionista, ya que para este modelo la persona humana debía gozar de las más amplias prerrogativas y libertades en lo económico, lo religioso y lo político.
- c) Estaba organizado bajo una fuerte separación de los poderes públicos.
- d) Se sustenta bajo el *principio de legalidad*, principio que constituye su base esencial: el estado, la Administración y los gobernados están sometidos a la ley, que a su vez es la expresión de la voluntad popular. De igual manera, se subordina a la ley su ejecución.

capitales por parte del empresariado, en desmedro y pauperización de los trabajadores. Éstos, en demanda de mejores condiciones de trabajo generan revueltas sociales, paradójicamente, poniendo en jaque al estado con los mismos principios que sustentaban su propio modelo. A lo anterior se suma las revoluciones sociales que mueven a Europa, especialmente a Francia, lo cual lleva a la aparición de ideologías como el Socialismo Utópico de Blanc, Fourier, Owen y Prudhom, y al Socialismo Científico de Marx y Engels.

En atención a lo dicho en los párrafos precedentes, el Estado de Derecho se encamina hacia un nuevo tipo de estado, el cual sin desprenderse del todo de aquel referente, le adiciona un componente del que carece hasta el momento, dando así nacimiento al *Estado Social de Derecho*. Esa transición implicó el abandono del riguroso individualismo, el abstencionismo, y adopta el intervencionismo económico, así como se mantiene la propiedad privada, pero se admite la intervención estatal para dar protección social y económica tanto a los trabajadores como a la comunidad en general, y para entrar a regular la economía privada.

A manera de resumen, se puede decir, que los correctivos adoptados en la transición de modelo fueron los siguientes:

- a) El **intervencionismo** en aras de limitar las libertades individuales en lo económico y para buscar justicia social y un orden económico justo.
- b) La **planificación** para convertir al Estado en director, regulador y promotor del desarrollo socioeconómico.
- c) El establecimiento de programas de **seguridad social** auspiciados por el Estado, de carácter prestacional en lo económico y en la salubridad.

Retomando el plano doméstico, este tipo de Estado se incluyó dentro del modelo colombiano a partir de la Constitución Política de 1991. Alrededor de esta categoría de Estado, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha dicho:

“La Constitución Política proclama que Colombia es un Estado Social de Derecho, esto es, un estado democrático regulado por la ley, en el que priman los principios de igualdad, participación y pluralidad, y en el que el individuo se erige como epicentro de las acciones del Estado, las cuales serán legítimas en cuanto propendan por su bienestar y evolución, permitiéndole un desarrollo autónomo, singular e integral, el cual logra en la medida en que pueda, efectivamente, realizar sus derechos fundamentales”¹².

En el sentencia C-579 de 1999, la misma corporación expresó:

*“La declaración de que Colombia es un Estado social significa que el Estado debe velar por el bienestar de los asociados; es decir, que en vez de asumir una actitud pasiva en torno a lo que sucede en la sociedad - tal como ocurría en el llamado Estado gendarme - debe entrar en acción para - como se señaló en la sentencia SU-747 de 1998 - "contrarrestar las desigualdades sociales existentes y para ofrecerle a todos las oportunidades para desarrollar sus aptitudes y para superar los apremios materiales. **De lo que se trata con la definición del Estado colombiano como un Estado social es de establecer que él tiene la obligación de asegurarles a los asociados unas condiciones materiales***

¹² CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-220 de 1997. M.P. Fabio Morón Díaz.

mínimas de existencia, lo que implica que debe intervenir con decisión en la sociedad para cumplir con ese objetivo¹³.

Una vez trazado un esbozo de lo que implica el modelo de Estado colombiano, es necesario, en primer lugar, delinear un diagnóstico sobre el clima institucional que se percibe no solo a nivel orbital sino en el entorno doméstico, para cotejar, posteriormente, el rol real y el rol ideal de aquel profesional que se constituye en un elemento de suma importancia en el equilibrio económico y social, y en la búsqueda de la verdadera existencia de un orden económico y social justo, como objetivo consagrado dentro de la normativa que da forma a la organización de un país como Colombia.

3. Colapso de la confianza

La profunda crisis económica desencadenada a raíz del desplome generalizado de grandes instituciones financieras a nivel mundial, deja al descubierto inmensos interrogantes sobre la vigencia, respeto, acatamiento y aplicación de principios esenciales que, tradicional y prioritariamente, ha sido indispensable salvaguardar en el buen gobierno y fortalecimiento de la confianza pública, tan frágil como sustancial en la estabilidad, el entendimiento y el desarrollo global.

En la cresta de una ola especulativa, origen central del colapso, no solo se derrumban las ilusiones de millones de seres humanos transformados en víctimas de la irracionalidad económica, sino que sucumben valores primordiales como la transparencia, la objetividad, la legalidad, la honradez y en consecuencia, la credibilidad, elementos que, como base de la sociedad, otorgan solidez real y garantizan permanencia a las organizaciones sociales, económicas y productivas.

¹³ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-579 de 1999. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Negrilla fuera del original.

Dentro de este clima de desconcierto e incertidumbre y en medio de la complejidad que ofrece este panorama sombrío, es ineludible evaluar, fuera de la normatividad, la responsabilidad conjunta e individual que recae tanto sobre las administraciones como de los respectivos entes y personas encargadas de vigilarlas. Ocurre que, hoy por hoy, las primeras buscan resultados financieros con métodos tan rápidos como audaces, bajo la presión de los agresivos retos de la competitividad; las segundas, llámense revisores o auditores, que de manera ocasional, por razones operativamente equivocadas, por ignorancia u obedeciendo a oscuros intereses, no llegan a ejercer con el rigor necesario sus compromisos profesionales de control y fiscalización integral, con el propósito de constatar la ortodoxia de las operaciones, su ajuste a la normatividad vigente y a los principios corporativos, que no son otros, que los intereses, la confianza, la credibilidad y tranquilidad de los asociados, dentro del complejo entramado de la sociedad.

4. Derrumbe de los valores

En Colombia, la señalada hecatombe financiera global, coincide con la caída estruendosa, aunque previsible, de empresas y de captadoras ilegales de dinero, popularmente conocidas como *“las pirámides”*. La tardía y polémica intervención del Estado en la caída de las empresas y de la desbordada actividad –ahora– ilícita generó un extraordinario caos institucional que ha desembocado en dramáticos problemas de orden público, en la declaratoria de la emergencia social y en consecuencias –aún imprevisibles– en la economía doméstica y las finanzas colectivas, medidas tomadas con fundamento en las facultades entregadas por la

Constitución del 91, para conjurar situaciones extremas, al tenor del artículo 215 de la misma preceptiva¹⁴.

Así las cosas, la sensación que flota en el ambiente caracterizado por la pérdida de confianza, encarnada por la carencia de confiabilidad, es la de un colapso integral de valores, interpretados éstos, en su múltiple significación: el valor de los principios éticos, ideológicos, morales, sociales y económicos; el valor representado por la pérdida irreparable de inversiones y recursos monetarios que golpea los grupos de interés afectados por la ruina del modelo capitalista y de sus múltiples réplicas criollas que se encuentran dentro y fuera de la ley. Finalmente, y de manera excepcional, se encuentra el valor de los agentes de control cualquiera sea su origen y ámbito, entendido este concepto como la decisión, la valentía, el coraje para romper la dicotomía conceptual entre la teoría académica –camuflada con posturas cómodas de amanuense a sueldo – y una práctica vertical tan idónea como diligente.

En un momento tan complejo donde paradójicamente la vida ya no tiene valor sino precio, es inaplazable cuestionar el papel de quienes tienen la responsabilidad de avalar la naturaleza cierta del manejo de los instrumentos legales que sirven de soporte ético para construir relaciones confiables y justas, armónicas y perdurables.

5. Aproximación

...la Revisoría Fiscal contribuye a la reconstrucción de un clima de progreso y justicia social en la que se puedan realizar negocios y satisfacer necesidades públicas esenciales, agregando factores

¹⁴ Entre ellas la declaratoria de emergencia económica o social.

*positivos a procesos de estabilidad política y social, variantes determinantes del desarrollo*¹⁵.

Teniendo como guía el documento Orientación Profesional¹⁶ preparado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, además de algunos textos desarrollados sobre la temática, es posible obtener una visión tamizada, actual y objetiva sobre el rol del Revisor Fiscal, propósito de este escrito que reúne una serie de reflexiones sobre aspectos considerados neurálgicos en el ejercicio de este quehacer especializado de la práctica contable.

Antes de abordar las observaciones particulares como propósito de este libreto con fines académicos, es recomendable repasar y ratificar las nociones medulares trazadas por la práctica de profesionales experimentados y de grupos colegiados cuya autorizada trayectoria posibilitan utilizar un mismo idioma que propicie la comprensión conceptual del presente escrito.

Para entrar en materia, es conveniente recoger una serie de precisiones que pretenden puntualizar la naturaleza y la competencia de la Revisoría Fiscal, mediante concepto emitido recientemente por el Consejo Técnico de la Contaduría, publicado el 14 de agosto de 2008:

“La Revisoría Fiscal no es auditoría: La auditoría no satisface las características de la Revisoría Fiscal, es eventual y no permanente, es posterior y no preventiva o perceptiva, es financiera y no integral, es selectiva y no vigilante. La fiscalización no es auditoría, ni siquiera auditoría integral o una sumatoria de

¹⁵ Concepto del profesor Rafael Franco Ruíz. Actual presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Colombia.

¹⁶ Compendio entregado al interés público el 21 de Junio de 2008, sobre el que Gabriel Vásquez Tristanchó, columnista de Vanguardia Liberal expresó: “Dado que no existía por parte de la profesión un respaldo conceptual, de manera oficial, sobre el ejercicio profesional de la revisoría fiscal, este paso dado por el CTCPC es importante, necesario, útil y dinamiza la investigación en esta área profesional.

auditorías, porque estas siempre tendrán carácter posterior y selectivo, en contravía de las disposiciones de fiscalización que la hacen permanente e integral¹⁷.

Las técnicas de interventoría de cuentas no son técnicas de auditoría: Se ha planteado la diferencia entre auditoría y fiscalización y si estas tienen distintos objetivos, sus técnicas deben ser diferentes. El objetivo de la auditoría no es otro que verificar las afirmaciones contenidas en los estados financieros con el fin de emitir opinión sobre su razonabilidad; su materia prima la constituyen los Estados Financieros y la verificación desde luego, se ejecuta con posterioridad a su formulación.

La Revisoría Fiscal tiene carácter permanente, sus actividades son de vigilancia y no de evaluación, y en ese proceso de vigilancia hay un continuo examen de las transacciones que constituyen la materia prima de la construcción de la información. La fiscalización se realiza en el proceso y no en el resultado, y por ello tiene gran importancia la función de vigilancia sobre la contabilidad como sistema. Los parámetros del dictamen del Revisor Fiscal sobre los Estados Financieros, corresponden a fidedignidad, fidelidad y legalidad¹⁸.

El profesor Edgar Henry Ortiz Ricaurte sostiene que:

“No es posible deslindar la labor del Revisor Fiscal con el hecho de la economía, del desenvolvimiento y el protagonismo de sus

¹⁷ Por estar la institución de la Revisoría Fiscal inserta en la organización con las características de permanencia, prevención, integralidad y vigilancia, se puede afirmar sin hesitación alguna que ésta es la cristalización del intervencionismo estatal a través de la figura que venimos tratando.

¹⁸ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Orientación profesional. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. 21 de Junio de 2008.

relaciones al ocupar un espacio trascendental en la vida de la sociedad. Por esta razón, la función del Revisor Fiscal va más allá de la tarea de observación y verificación de los aspectos contables. Su importancia se traduce en la posibilidad de alimentar la estructura organizacional de tal manera que se propenda por la minimización del riesgo de una gestión económica deficiente o irregular”¹⁹.

Las gestiones de control, exigen del Revisor Fiscal, no solo ejercer una labor investigativa sino asumir posiciones que conlleven responsabilidad jurídica que, incluso, le obligue a denunciar o investigar conductas ilícitas o irregulares. El derecho penal en nuestro medio ocupa una posición cada vez más sobresaliente en las relaciones del sector privado, entre sí, y con relación al ámbito estatal. *“Sin proponérselo, el control judicial se ha convertido en catálisis de una economía sana o de una economía equívoca. Se puede afirmar de manera previa que traduce los sui géneris de la relación Estado-Justicia-Sociedad”²⁰.*

Por eso, aunque en la teoría subsista la concepción de que el derecho penal es al *ultima ratio* –última razón– para zanjar determinados conflictos, ya es habitual la búsqueda de una verificación judicial para establecer la conformidad de una relación. De allí, que no sea extraño el traslado de un acto netamente comercial o mercantil a una decisión judicial en el campo de lo penal. Lo preocupante es la falta de conocimiento y por ende, de capacidad acerca del manejo de la economía, ya sea macro o micro por el ente investigador (Fiscalía General de la Nación) como por el juzgador (jueces de la República).

En el plano social, aparece la relación entre la sociedad y las relaciones económicas, en donde adquiere toda su importancia para la comunidad, pues

¹⁹ ORTIZ Ricaurte, Edgar Henry. *“Reflexiones sobre la responsabilidad penal frente a la Revisoría Fiscal”*. Revista de Contaduría Pública. U. Externado de Colombia. Julio de 2007. Pág.11

²⁰ *Ibíd.* Pág. 7.

emanado del modelo constitucional así como de los fines propuestos por el Estado de la vigencia de un orden económico y social justo. No es posible separar estos elementos, pues en consecuencia, estaríamos observando un fenómeno simbiótico de manera insular.

Debe tenerse en cuenta que la labor del Revisor Fiscal, de cara a la economía, tiene el alcance directo de favorecer la gestión económica y el desempeño corporativo, pero trasciende aún más, al pretender definir una dimensión en la estructura de la sociedad, cuando al asesorar se avizoren los impactos de su labor en la economía.

Esta claro entonces que la gestión del Revisor Fiscal se extiende más allá de la esfera de la normatividad y la rutina contable, punto esencial para cumplir un papel clave con incidencia en la estructura dinámica de los negocios. Así por ejemplo, cuando examina, evalúa, resuelve y respalda con su criterio profesional la legalidad, confiabilidad y veracidad los hechos contables, de los estados financieros puestos bajo su vigilancia, comunica credibilidad, claridad y tranquilidad a quienes tienen intereses accionarios o participación administrativa en los entes productivos por él fiscalizados; igualmente, en el mercado de inversionistas, su tarea proporciona certezas económicas serias, objetivas y confiables sobre el rendimiento tanto real como proyectado de una determinada organización empresarial, información privilegiada que facilita y respalda una decisión acertada y oportuna por cuenta de los prospectos interesados en participar de la vida corporativa de una firma con buena salud financiera y fiscal.

Debe pensarse, que cuando la ley propone un alcance de tipo funcional al Revisor Fiscal, le otorga una responsabilidad en el ámbito del derecho penal, lo que significa en últimas una responsabilidad en el marco de lo social, pues el derecho penal pretende el estudio de la conducta de las personas que han trasgredido dolosamente el marco legal. Pero debe aclararse entonces que no solo es el

ámbito del derecho penal el que resulta transgredido, ya que como emana de los postulados de la Carta Política del 91 y de los fines del Estado Social de Derecho en el que nos encontramos inmersos, esa responsabilidad también va dirigida a la búsqueda y vigencia de un orden económico y social justo, esto es, una responsabilidad de tipo social. Cualquier persona está en capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones encaminadas al ejercicio específico de una profesión, en el caso de la contaduría pública, al adquirir un ejercicio profesional matices de orden público económico en aras de proteger y propender por la vigencia de un orden económico justo y la prosperidad general, un eje inexpugnable y absolutamente necesario para el ejercicio de la profesión será una formación ética sólida que se traduzca en actos ajustados al querer y a la necesidad social. Lo anterior, dado que fue muy usual descargar en sus dependientes las responsabilidades derivadas del ejercicio profesional, actuaciones éstas, de carácter penal, civil, disciplinario o fiscal, e incluso de carácter constitucional cuando hablamos del cumplimiento de los fines estatales. En cualquiera de los casos los titulares de los servicios de la contaduría, esencialmente el Revisor Fiscal, deben entrar a responder por acción u omisión en sus actos, porque éste está obligado a certificar la exactitud y legitimidad de los estados financieros corporativos o de lo contrario, enfrenta la posibilidad de una acción punitiva y criminal, sin contar la responsabilidad en frente de la sociedad, por la trascendencia de los actos que despliega:

“No puede olvidarse que existe una relación entre lo que la sociedad no quiere que se haga, y que se traduce por medio de la ley (principio de delito-tipicidad) y la función del Revisor Fiscal. Son parámetros totalmente distintos, puesto que resume una clara intervención en el quehacer contable, no bajo la óptica

de su propia naturaleza, sino bajo el entendido de que lo técnico es superado por el alcance social”²¹.

De una buena vez dejemos claro que la nueva concepción en este escrito plasmada de lo que debería ser la Revisoría Fiscal, exige un endurecimiento, tanto sustantivo como adjetivo, del ordenamiento jurídico – penal, en línea del principio de la delito – tipicidad, además de un fortalecimiento jurídico en materia disciplinaria y civil. Así las cosas, en el momento en que los intereses de la sociedad y el Estado sean defraudados dolosamente será la ley la encargada de poner en cintura a todo aquel que decidió adrede no satisfacer las expectativas de los grupos en mención frente a su rol social. Únicamente de esta manera la clara limitación existente a la función del Revisor Fiscal al interior de la organización con respecto a las expectativas del Estado y la sociedad frente a su desarrollo profesional, pasará de ser un sublime conjunto de frases coherentes a una realidad palpable que permita la materialización de los fines del estado colombiano.

6. La Confianza

En el terreno de los intereses comunes y de manera principal en lo relativo a las expectativas sociales, económicas y financieras, tanto la seguridad como la credibilidad colectivas resultan imprescindibles.

La confianza constituye un factor capital, un valor patrimonial que es preciso sustentar, acreditar y consolidar para construir organizaciones no solo creíbles sino sostenibles. No es un asunto de prestigio episódico sino de supervivencia institucional. Se trata de ser confiable por encima del tiempo y de las contingencias. Así de simple.

²¹ *Ibíd.* Pág. 14. Negrilla fuera del texto original.

Por lo tanto, es conveniente examinar sus antecedentes para que su valor concreto, su relevancia filosófica y alcance semántico, no se desvanezcan en el ámbito de lo abstracto de las actividades sociales y de las gestiones empresariales. Tales postulados éticos y profesionales no pueden quedar relegados sólo al plano lánguido de los buenos propósitos.

Tal como quedó señalado desde el título precedente, la función fedataria entregada a un contador -grupo del que hace parte el Revisor Fiscal-, se deriva de la confianza del colectivo social, de la voluntad general de la que hablaba Rousseau, y la del Estado en que ellos le dan a las actuaciones desplegadas por las empresas en el cumplimiento de los fines para los cuales fue creada. Por tanto, la fe pública que da sobre el ajuste a la realidad de esos actos, va ligada de manera indefectible al concepto de confianza. Es tal, que el inciso 3º del artículo 35 de la Ley 43 de 1990 reconoce la importancia de la confianza en el desarrollo de las labores propias del contador público:

Inciso 3º del artículo 35 de la Ley 43 de 1990. El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.

Al respecto, la Corte Constitucional ha dicho:

“... 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.

Este nexo, que vincula la actividad de los contadores públicos con la confianza pública, permite establecer que el ejercicio de la contaduría conlleva algunos riesgos sociales. La certificación de los estados financieros y de los balances y demás acontecimientos contables de las empresas apareja una gran responsabilidad para los contadores públicos, que, utilizada de manera inadecuada, podría afectar la estabilidad del mercado o disminuir los niveles de confiabilidad y credibilidad de las empresas.

De otro lado, el reconocimiento de que a una potestad como la conferida a los contadores públicos va unida también una responsabilidad por el riesgo social implica que el ejercicio de esta profesión puede ser regulado por la ley. Ciertamente, tal como lo establece el primer inciso del artículo 26 de la Constitución Política, mientras la ley está facultada para exigir títulos de idoneidad, las autoridades competentes se hallan habilitadas para vigilar e inspeccionar el ejercicio de las profesiones.

El deber estatal de control de las profesiones y oficios limita el espectro de acción de quienes despliegan su actividad en ellas, pero se encuentra justificado en el hecho de que el riesgo social implícito a dichas actividades así lo exige. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha dicho que el derecho a escoger y a ejercer libremente profesión u oficio, encuentra dos tipos de limitantes que se hallan en principio justificadas por el ordenamiento constitucional: una limitante externa, que tiene que

*ver con la amplitud de las potestades derivadas de la misma profesión u oficio y otras internas, que se vinculan más con el núcleo esencial del derecho. Así se refirió la Corte sobre este aspecto: (...) **La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares***²²

También en los pronunciamientos de la Corte se señala que la labor ejercida por los contadores públicos – lo que abarca a los Revisores Fiscales – debe ser tenida como el instrumento necesario para garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares.²³

Es tal la importancia de la labor que ha sido entregada a los contadores públicos y a los Revisores Fiscales, que la confianza que ellos le imprimen a las actuaciones generadas por las empresas en el giro de sus negocios, llevan al cumplimiento del mandato impuesto por el preámbulo de la Carta de 1991, cuando nos habla de la existencia en el Estado Social de Derecho colombiano de un orden económico y social justo, tal y como se ha venido señalando desde el principio de este trabajo. Por tanto, la función de los profesionales contables va más allá del cumplimiento neto de una función de índole técnica; ésta trasciende el plano de la simple

²² CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-645 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. Negrilla fuera del original. Puede observarse del extracto de la providencia citada, que la situación que allí se trata es otra clara manifestación del intervencionismo estatal en la economía, característica que es propia del Estado Social de Derecho adoptada por la Carta del 91.

²³ Al respecto ver CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-645 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

observancia de ajustarse a la ley, al imponerle la carga de generar tal confianza en la comunidad que permita que en un momento dado se llegue a la vigencia de un orden social justo (Preámbulo y Artículo 333 de la Constitución Política de Colombia).

De acuerdo con las palabras de Jorge Iván Jurado Salgado:

“La confianza en las organizaciones y en la vida en general, se genera en procesos comunicativos que son los mismos sobre los cuales se construye la vida, la convivencia y por lo tanto la cultura.”²⁴

Por su parte, la Administradora de Empresas, Análida Díaz Orozco²⁵, apunta al respecto, que la interacción cercana entre los miembros de una organización (proveedor, cliente, fabricante o empleado, directivo o propietario) requiere de confianza y cooperación en el interior de la misma, pues en medio de una competencia sana (o interacciones mediadas por intereses individuales), permiten el surgimiento de iniciativas y formas novedosas de resolver problemas y de diseñar creativamente estrategias conjuntas de participación, de tolerancia y de cooperación; al relacionarse entre ellas se van haciendo complejas, al tiempo que se unen a los subsistemas social, técnico y gerencial de las organizaciones, ya que en cada entorno las condiciones son diferentes en la interacción de estos tres subsistemas.

Agrega la misma autora, que existen culturas empresariales, como la japonesa, que han trascendido a la dimensión social de la gestión. Han logrado fundamentar el desarrollo humano sobre la participación, la tolerancia y la cooperación; esto ha

²⁴ JURADO, Jorge Iván, “*El conflicto en el desarrollo de organizaciones y la confianza como acto comunicativo determinante para la formulación de soluciones*”. La confianza un valor para crecer. Universidad de Manizales. 2003. Pág. 63.

²⁵ DIAZ, Análida, “*La confianza en la dimensión social de la gestión*”. La confianza un valor para crecer. Universidad de Manizales. 2003. Pág. 90

permitido establecer el cambio de relaciones a través de una metodología denominada por ellos, *círculos de calidad*. Allí, las decisiones se toman participativamente a través de todos los grupos que conforman la organización; esto supone altos niveles de confianza entre los participantes y además, una alta complejidad conceptual como factor del cambio de relaciones verticales a relaciones horizontales.

La confianza en las organizaciones empresariales, en las instituciones humanas y sociales se genera en procesos comunicativos, en resultados creíbles, en información veraz y comprobable, factores que son los mismos sobre los cuales se construye la vida, la convivencia y por lo tanto, la cultura. Finalmente, la confianza social junto con la responsabilidad social son variables íntimamente ligadas que conducen a elevar la participación pública y social de los individuos.

En otro sentido, la confianza aportada por la Revisoría Fiscal e institucionalizada por la fe pública, entre otras cosas, genera procesos dinámicos y confiables que liberan al Estado de extenuantes funciones de fiscalización, mientras simplifica las relaciones de los asociados con el fisco y con ellos mismos entre sí. O en otras palabras, el Estado se desprende de la dispendiosa función fedataria de determinados hechos en aras de la fluidez y confianza que permite el desenvolvimiento económico. Así las cosas, será quien se desempeñe como Revisor Fiscal el llamado a cumplir de una manera más eficiente con los mandatos constitucionales y legales, haciendo más fáciles y dinámicas las relaciones de los administradores con los demás agentes social, incluyendo por supuesto a la entidad encargada del recaudo tributario (numeral 9º del artículo 95 de la Constitución).

7. La fe pública

La teoría de la fe pública sobre los actos, es una tesis relativamente moderna que se remonta apenas al siglo XVIII. Ya en el plano legislativo, el concepto de fe pública se introdujo por primera vez en el Código Penal del Reino de las Dos Sicilias²⁶ de 1818.

Al comienzo, el concepto de fe pública tuvo una implicación de carácter religioso (concepto no del todo desconocido desde la Edad Media), pues quien la ofendía lo estaba haciendo a su vez a la divinidad. Posteriormente se consideró que entre los individuos que conformaban la sociedad, nace un sentimiento de confianza, que volviendo a las teorías de los contractualistas como Jean Jacques Rousseau y Thomas Hobbes, no es otra cosa que la ya mencionada *voluntad general*, como primer paso para la adhesión al *contrato social*, el cual involucra todas las relaciones humanas. La confianza, entonces, constituye el elemento central de la asociación voluntaria, de esa entrega de voluntades que da inicio al contrato social como primer paso para la constitución de cualquier tipo de Estado. En este último sentido, y perdiendo el concepto su carácter religioso, se constituyó como una de las virtudes que es necesario ejercitar en el bien de la colectividad en todos los campos (sentido ético).

En estos momentos se hace necesario distinguir entre la existencia de una *fe privada* y una *fe pública*. La primera es aquella clase de confianza que deposita un particular en otro. Mientras la segunda es aquella investidura que entrega el Estado a sus órganos o a ciertas personas para que establezcan la veracidad de los hechos y comunicarlos con convencimiento, por razones del orden social, tal como se explicaba en el párrafo precedente.

²⁶ El Reino de las Dos Sicilias (en italiano *Regno delle Due Sicilie*) es el término por el que fueron conocidos los dominios de una rama de la Casa de Borbón española desde el año 1816 a 1861, que comprendían los territorios de la Italia meridional (Nápoles) y la isla de Sicilia con una extensión aproximada de unos 95.000 km².

En consecuencia, ese desarrollo o impulso que el Estado le debe dar al concepto que aquí se viene estudiando, se cristaliza en la expedición de una serie de normas jurídicas que tiene que ver con la certeza y la verdad pública, la autenticidad y la veracidad de los medios de prueba, los cuales coadyuvan con el cumplimiento de los fines que el Estado se ha propuesto. De allí que las mencionadas normas, le impongan a ciertos elementos la creencia de autenticidad y veracidad de ciertos componentes, tales como: sellos, marcas, signos, documentos o declaraciones de funcionarios pertenecientes a la misma organización estatal o a particulares a cuyas actuaciones se les ha dado tal carácter.

De todas las apreciaciones anteriormente esbozadas, se puede decir sin vacilación alguna, que la fe pública es un bien social, pues surge de la necesidad de confianza entre cada uno de los asociados que conforman el conglomerado social, siendo esa entrega individual la que permite el nacimiento de ese contrato social como constituyente del entramado estatal. Por ese mismo carácter de bien social, la fe pública debe gozar de la especial protección del Estado, por eso hacemos referencia a un endurecimiento normativo en términos penales, disciplinarios y civiles, que sirva de mecanismo de control contra aquellos individuos que se atreven a burlar no solo a esa confianza individual depositada, y de contera, van en detrimento del cumplimiento y realización de los fines del Estado, sino también a aquellos que inducen con engaños a las autoridades públicas o a un número indeterminado de personas. Por ejemplo, dentro del ordenamiento penal colombiano (Ley 599 de 2000), el Código Penal en su título IX, consagra los delitos contra la fe pública²⁷.

A propósito, el Concejo Técnico de la Contaduría Pública, señala que:

²⁷ Anexo 2.

“(…) los delitos más cercanos al ejercicio de la Revisoría Fiscal, son los tipificados bajo el objeto jurídico de falsedad²⁸, el encubrimiento²⁹, el fraude procesal³⁰, el uso indebido de información privilegiada³¹ y la receptación³², esto es, el ocultamiento o disposición de bienes obtenidos de actividades ilícitas”³³.

Después de realizar este breve esbozo alrededor del tema tratado, y retomando la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado, se puede definir a la *fe pública* como:

“(…) una facultad del Estado delegada parcialmente a un particular que es la persona encargada, quien la recibe a título personal, a diferencia de los organismos del Estado que están facultados para dar fe; quienes la otorgan a nombre de la entidad o cuerpo institucional, es decir, es un atributo de la institución como tal. Con la concepción del Estado moderno, intervencionista y regulador de las relaciones sociales, los servicios públicos por razón ideológica son responsabilidad directa del Estado, aunque con facultad para delegar funciones sin desprenderse de su obligación de velar por el buen funcionamiento del servicio.”³⁴

Como se desprende la definición dada por la máxima corporación de la jurisdicción contenciosa administrativa, la función fedataria, es decir, la función pública y

²⁸ Anexo 3.

²⁹ Anexo 4.

³⁰ Anexo 5.

³¹ Anexo 6.

³² Anexo 7.

³³ Consejo Técnico de la Contaduría pública, Orientación profesional, Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal, 21 de Junio de 2008.

³⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 1º de Agosto de 2002. Radicación número 08001-23-31-000-1998-5004-01(13248). C.P. María Elena Giraldo Gómez.

estatal de dar fe pública, puede ser entregada a un particular, pero ello no significa que pueda desprenderse de su obligación de velar por la buena marcha de la función encomendada, porque obrar de manera contraria puede incluso generar responsabilidad de quien la entrega, y ello debe ser por la misma carga que trae el desempeño de tal función, pues lo que está en juego es la confianza del conglomerado social, y no la confianza neta del Estado en ese particular³⁵. Pero, que es un Estado fundado sobre *“el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”* como lo sentencia el artículo 1º de nuestra Constitución Política.

Ya entrando al plano de la persona a la que le es entregada la función de dar fe pública, es decir, de convertirse en un fedatario, debe permitirle que en el ejercicio de tal labor tenga la plena seguridad de que el hecho del cual da fe es verdadero, ajustado a la realidad y que sea comprobable por medio de las evidencias y conocimiento que en virtud de su profesión deba poseer. Una persona que tenga un verdadero compromiso con la función entregada y que asuma de manera fiel la carga que la misma representa, debe actuar como un profesional honesto, de principios, ético y poseer una solidez en sus valores tal , que no le permita caer en la trampa de la ligereza, de la irresponsabilidad, del miedo o de la ambición.

Se tiene que algunos de los profesionales en los cuales el Estado ha descargado la importantísima función de dar fe pública sobre ciertos actos y documentos, son los *contadores públicos*, tal y como lo señala el artículo 10 de la Ley 43 de 1990³⁶. La mencionada disposición establece:

³⁵ *“El otorgamiento de fe pública es una función estatal, pues las atestaciones de la persona habilitada al efecto son vinculantes dentro del ámbito de su competencia. Cuando los Contadores Públicos otorgan fe pública ejercen función pública, pues los actos que produzcan en ejercicio de su profesión se tienen por ciertos, salvo prueba en contrario...”*. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 19 de Diciembre de 2005. Radicación número 11001-03-24-000-2001-00372-01(7608). C.P. Camilo Arciniegas Andrade.

³⁶ Anexo 8.

“Art. 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales lo mismo que a los estatutos en el caso de las personas jurídicas. Tratándose de balance se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.”³⁷

A su vez, el inciso final del artículo 45 de la mencionada ley señala que 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”.

Entre las tantas labores que pueden desempeñar los profesionales de la contaduría pública, está de ser *Revisores Fiscales*, en las sociedades por acciones, en las sucursales de compañías extranjeras, y en las sociedades en que por mandato de la ley o de los estatutos así lo decidan (art. 203 del C. de Co.).

Por tanto, haciendo una conexión entre los párrafos precedentes, la responsabilidad de ejercer una Revisoría Fiscal radica exclusivamente en la cabeza de un contador público (art. 215 inc. 1º del C. de Co.), por lo que los

³⁷ La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha dicho que la labor profesional de los contadores públicos “goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales...”. (CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-530 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell).

documentos suscritos por el Revisor Fiscal tiene la calidad de “*verdad*”, es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrendación de los hechos y de la atestación. Por tanto, el asentimiento o aceptación de lo dicho por quien tiene la investidura de atestar, genera que las mismas estén revestidas de presunción de verdad y certeza. Ahora bien, en el evento que de manera dolosa, esto es, con la intención clara e inequívoca de cometer el hecho punible –delito– trátase de cualquiera de los que se señalaron previamente (falsedad en documento privado, receptación, fraude procesal, etc.), va en contravía de los mandatos legales (sea los mandatos penales, comerciales, tributarios, disciplinarios o civiles), de las disposiciones éticas que debe guardar en el ejercicio de su profesión, de la confianza que el Estado le ha entregado al depositarle la función fedataria sobre ciertos actos, pero peor aún que lo anteriormente expresado, es ir en contra de los intereses de todos los agentes sociales que interactúan con la organización, entre ellos, la comunidad que ha depositado su confianza, así como también su proceder va en detrimento del cumplimiento de los fines esenciales Estado, como lo es la búsqueda de la prosperidad y la creación y sostenimiento de un verdadero orden económico y social justo, lo que se deriva de la importantísima función que a los revisores ha sido encomendada, como se verá a continuación.

La función fedante de los Revisores Fiscales no depende única y exclusivamente en la exigencia legal de tener que ser profesional contable para ejercerla (art. 10 de la Ley 43 de 1990), sino que la misma naturaleza de las funciones que le entrega el artículo 207 del C. de Co³⁸., permiten concluir que todo lo que allí se ordena como labores del cargo, son funciones que 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.

³⁸ Anexo 9.

La función fedante del revisor también cuenta con un fundamento constitucional, pues como lo ha dicho la Corte Constitucional³⁹ en sus pronunciamientos, la función del Revisor Fiscal dar *fe pública* respecto de los balances y estados financieros de la sociedad, de tal forma que cuando han sido suscritos por él debe entenderse que reflejan fielmente la contabilidad y la situación financiera de la sociedad, lo que se justifica precisamente por los diversos intereses que concita la actividad de las sociedades mercantiles, incluida la función social que le reconoce la Carta a la empresa como base del desarrollo, mandato emanado del artículo 333 de la Constitución⁴⁰.

Es este momento es oportuno retomar la definición que de la Revisoría Fiscal ha dado la Corte Constitucional, pues recoge las disposiciones normativas sobre el punto:

*“La Revisoría Fiscal participa en el cumplimiento de las funciones y fines del Estado, razón por la 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.”*⁴¹

A modo de conclusión, se puede decir que la función de dar fe pública entregada a un contador público, y en especial a un Revisor Fiscal, la cual emana de los artículos 10 y 45 de la Ley 43 de 1990, y de los artículos 207 y 215 del C. de Co., busca que exista una presunción de legalidad⁴² sobre los actos y documentos

³⁹ Ver CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-621 de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

⁴⁰ Anexo 10.

⁴¹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-780 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁴² *“Le corresponde igualmente dar fe pública, con lo cual se presume legalmente que los actos y balances que respalda con su firma se ajustan a los exigencias legales y estatutarias, además de constatar que las cifras en ellos registradas reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera del balance”*.
Ibíd.

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 en los actos ejecutados por la empresa, así como el cumplimiento de la función social de la misma, tal como lo dispone el artículo 333 de la Carta Política de 1991.

Podemos concluir que la fe pública es la garantía que el Estado le brinda a la sociedad, en el entendido de que los hechos que le interesan como el derecho a conocer la realidad, son verdaderos, auténticos. De lo contrario, sus responsabilidades encuentran previstas, entre otras disposiciones normativas, en el Código de Comercio en su artículo 211:

“El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.”

Por su parte, el artículo 212 del mismo código expresa:

“El Revisor Fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor.”

8. Interés público o general

En las antiguas civilizaciones, lo público era asimilado a la idea del bien común. Según la concepción griega: “(...) lo público es tanto la preocupación como la

*virtud de asumir y problematizar los asuntos y ámbitos comunes, que compartidos trascienden a los individuos pero de los cuales pueden participar en igualdad de condiciones. En otras palabras, lo público es público, es fruto de la construcción colectiva llevada a cabo de manera libre y abierta, con acceso a toda la comunidad.”*⁴³

Más adelante, se presentó una diferenciación creciente entre la órbita privada y la esfera pública. Existieron factores que permitieron un proceso de concentración de lo público hacia lo estatal: el desarrollo técnico productivo, la acumulación y reproducción del capital y la preeminencia del Estado-nación y el surgimiento del mercado mundial.

La importación de la noción del *interés público* con el surgimiento del Estado Social de Derecho después de la Segunda Guerra Mundial, fue retomada por la Asamblea Nacional Constituyente que dio origen a la Constitución Política del año 91, y lo plasmó en el artículo 1º cuando señala que uno de los pilares fundantes de nuestro Estado Social de Derecho es la *prevalencia del interés general*⁴⁴, noción que busca que los derechos de la colectividad estén por encima de los derechos meramente individuales, garantizando así el desarrollo general, por encima de los derechos individuales, sin que ello se traduzca en el desconocimiento de estas mismas prerrogativas ciudadanas. Frente a las controversias que esta interpretación pueda suscitar, el Revisor Fiscal tiene el compromiso de actuar como conciliador entre los diferentes grupos sociales que en un sentido u otro, sientan menoscabados sus derechos, pero siempre fundamentado en los principios constitucionales.

La jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado, ha dicho que la:

⁴³ *Lo público y lo privado* en la definición de la Sociedad Patrimonial. Jesús Molina. 2003. Pág. 44.

⁴⁴ “...Hay que tener en cuenta que la prevalencia del interés general o público es uno de los principios que fundamentan el Estado Social de Derecho conforme al artículo 1º de la Constitución Política...”. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-517 de 2006. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

“(...) noción “interés general o público o social”, si bien es una cláusula abierta signada por una dificultad enorme de precisión, no deja de ser una categoría jurídica, al ser el real fundamento y verdadera explicación del derecho administrativo. Esta cláusula se encuentra prevista en el artículo primero constitucional cuando al redefinir nuestro régimen político como Estado social de Derecho, establece sin ambages que éste se funda en la “prevalencia del interés general”, de modo que se trata de uno de sus principios o valores superiores (...)”⁴⁵

La doctrina ha definido este concepto como:

“(...) el resultado de un conjunto de intereses individuales compartidos y coincidentes de un grupo mayoritario de individuos, que se asigna a toda la comunidad como consecuencia de esa mayoría, y que encuentra su origen en el quehacer axiológico de esos individuos, apareciendo con un contenido concreto y determinable, actual, eventual o potencial, personal y directo respecto de ellos, que pueden reconocer en él su propio querer y su propia valoración, prevaleciendo sobre los intereses individuales que se le opongan o afecten, a los que desplaza o sustituye, sin aniquilarlos.”⁴⁶

Pero a pesar de la dificultad que presenta enfrentarse a una definición del concepto que se viene tratando, puede afirmarse que con este principio lo que se busca es la satisfacción de las necesidades colectivas y no simplemente las

⁴⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 16 de Marzo de 2005. Radicación número 25000-23-26-000-2002-01216-01(27921)A. C.P. Ruth Stella Correa Palacio.

⁴⁶ ESCOLA, Héctor. El Interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo. Depalma, Buenos Aires, 1989. Pág. 249 y 250.

necesidades de uno o varios individuos. Pero debido a las ideas en auge de carácter social, esta noción ha perdido precisión, en la medida que se ha ido ampliando en forma indefinida, hasta el punto que cada vez son más excepcionales las actuaciones que pueden ser consideradas como de simple interés particular. Aunque esas ideas de carácter social, han llevado a que la satisfacción de los intereses públicos ya no sea monopolio del Estado, pues muchas de las actividades desplegadas por los particulares buscan satisfacer intereses de este tipo, como en efecto se materializa habitualmente en la institución de la Revisoría Fiscal.

El contador público, ya sea en la actividad pública o privada, es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos estatales o particulares. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por esta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, al Estado.

Y en cuanto a la Revisoría Fiscal:

“(...) es un instrumento de orden público económico, que se justifica en el interés público en cuanto éste requiere seguridad con relación a las actuaciones de los entes económicos, responsabilidad de quienes los administran y protección de los patrimonios económicos, culturales y ecológicos de la comunidad.”⁴⁷

Como se dijo al momento de hablar de la fe pública y de sus fundamentos legales, complementados con los pronunciamientos jurisprudenciales, la función que

⁴⁷ RODRÍGUEZ, Mario Nicolás, “La revisoría fiscal: hija legítima del interés público”, Documento publicado en Internet, www.actualicese.com/editorial/2004/04100.doc, Pág. 4.

desempeñan los contadores públicos (y de igual manera la desempeñada por los Revisores Fiscales), es encargarse de dar presunción de legalidad a los actos que han puesto bajo su conocimiento, lo que le lleva a que tanto los miembros de la comunidad, como de los entes estatales, estén seguros, puedan confiar, que los actos desplegados por las empresas en el giro de sus negocios, se ajusten a las prescripciones legales que regulen la materia, y de esta manera proteger los intereses de la comunidad y del Estado de toda índole, que con el desarrollo de la actividad empresarial pudiesen resultar afectados. Lo anterior no es más que lo que se desprende de lo dispuesto en el artículo 1º y 333 de nuestra norma de normas.

Pero hay que tener muy en cuenta, y yendo de la mano de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que los intereses que protege no son solo de carácter patrimonial⁴⁸, pues partiendo del mentado artículo 333 constitucional, ella debe proteger tanto los intereses de este carácter, pero sin dejar de lado los sociales, ambientales y culturales del colectivo social.

9. Los grupos de interés

En el argot empresarial se denominan *stakeholders* los individuos o grupos que pueden afectar o ser afectados por las actividades de una empresa, de allí que deban ser considerados como un elemento esencial en la planeación estratégica de negocios.

La traducción de la palabra *stakeholder* ha generado innumerables debates desde su aparición en la obra de R. E. Freeman "*Strategic Management: A Stakeholder Approach*" en 1984, aunque son varios los especialistas que consideran que la

⁴⁸ "Si bien no hay definición constitucional ni legal sobre "interés público" es un concepto que conlleva atender el interés general o el bien común, y no solo tener en cuenta consideraciones de interés patrimonial". CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-517 de 2006. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

definición más correcta es *parte interesada*, es decir, cualquier persona o entidad que es afectada por las actividades de una organización. Por extensión, también se han denominado así los involucrados en un problema que necesita una solución.

Para los fines del presente trabajo, que pretende destacar el rol del Revisor Fiscal frente a diversos grupos de interés, es decir, de quienes se benefician o sufren perjuicios como resultado de las acciones de una empresa, aquí se señalan los que pueden integrar el universo de los *stakeholders*:

- Accionistas
- Asociaciones empresariales, industriales o profesionales
- Clientes
- Competidores
- Comunidades y asociaciones vecinales donde la empresa opera
- Dueños
- Empleados
- Organismos reguladores de control y vigilancia
- Gobierno nacional
- Gobiernos regionales y locales
- Inversionistas
- Organizaciones No Gubernamentales (ONGs).
- Proveedores
- Sindicatos
- Familia

En el entendido de que la sociedad ejerce influencia sobre otros ámbitos y personas, además de los miembros de su gobierno y accionista o inversionistas, es necesario identificar elementos particulares de algunos grupos de interés que

merecen una especial consideración en estas líneas, concretamente cuando se trata de sus expectativas frente al rol social de Revisor Fiscal:

a) Administración: constituye un grupo esencial, porque ella espera que la Revisoría Fiscal como órgano de carácter administrativo coopere en la consecución de la visión y visión organizaciones, ayudando a la orientación de procesos, y permitiendo que la empresa se desarrolle en un modelo de legalidad de su gestión. La Revisoría Fiscal al ser el sujeto activo de esa vigilancia frente a la administración, esta le puede sugerir, orientar, en resumidas cuentas, coadyuvar a logro de los objetivos empresariales, sin ir en detrimentos de las expectativas de otros grupos de interés. Esto constituye una limitante a su función ad-intra de la organización que tiene asidero constitucional y legal. Es importante dejar establecido que la Revisoría Fiscal no se limita únicamente a la parte contable y financiera sino que trasciende a todas las estructuras organizacionales, de tal forma que se constituya en un *fiscal integral* como lo denomina la Orientación Profesional.

b) Accionistas: estos evalúan la inversión que han realizado en una empresa de acuerdo con los resultados que ella demuestre; dichos indicativos se reflejan en los estados financieros. Ahora bien, estos últimos, recordemos, que al ser dictaminados por el Revisor Fiscal los está certificando y dando fe pública de que ellos son tomados fielmente de los libros de contabilidad y que, a su vez, los hechos económicos registrados por la empresa corresponden a la realidad experimentada por la misma. Lo anterior será base para que puedan tomarse decisiones adecuadas.

c) Inversionistas: Son quienes orientan su inversión de conformidad con la situación económica y financiera de la empresa, la rentabilidad de los títulos que ofrece constituye su mayor interés, en clave del profesor Cea García,

los inversionistas antes de adquirir la calidad de accionistas o después de hacerlo “*únicamente se sienten estimulados por las utilidades pecuniarias*”⁴⁹ *que le brinde la empresa independientemente de su origen, esto es, vía distribución de dividendos o vía rendimiento del título por efecto de la oferta y la demanda bursátil.*

- d) Los empleados:** son los primeros interesados en que la empresa perdure en el tiempo, se consolide y crezca. Ellos esperan también que el Revisor Fiscal vigile los procesos de selección de personal, las condiciones de estabilidad laboral y el clima organizacional entre otros tópicos. Conforme a la directriz del consejo técnico citada con anterioridad, el Revisor Fiscal al tener carácter directivo debe cooperar con el logro de la armonía entre los agentes sociales, en donde los empleados gozan de gran importancia, estos debido a su permanente vinculación con la empresa son titulares de un gran poder de negociación, así entonces quien se desempeñe como revisor tendrá que satisfacer las expectativas de la organización en general y de los demás grupo de interés, lo que implica *per se* responder a las expectativas de retribución (no solo monetaria) de la masa laboral.
- e) Los consumidores:** el Revisor Fiscal al ejercer vigilancia sobre los diversos procesos, propicia buenas prácticas de manufactura, de producción limpia en términos ambientales; también favorece la calidad del producto, las actividades posventa, la satisfacción del cliente los buenos precios y la sana competencia.
- f) Los competidores:** gracias a la atención que se preste sobre la aplicación de los principios institucionales y valores corporativos se estimula la competencia leal.

⁴⁹ CEA GARCIA, Jose Luis. Modelos de comportamiento de la gran empresa. Instituto de planificación contable, Madrid, 1979. Pag. 89.

g) Los proveedores de bienes y servicios: el crecimiento de su cliente significa el fortalecimiento del proveedor. De allí que sea importante la estabilidad del ente económico, su imagen corporativa y responsabilidad ambiental, buenas relaciones comerciales reflejadas en buenos precios y pagos oportunos.

h) La sociedad: disfruta del manejo responsable del entorno ambiental, se beneficia de buenos precios, tiene calidad en el producto, y principalmente, se favorece con la estabilidad de la organización, ya que su desarrollo económico apalanca el tejido social y el progreso económico de la comunidad.

Así mismo, la gestión del Revisor Fiscal se extiende a los organismos reguladores de control y vigilancia y al propio Estado:

a) Superintendencias: cuentan con la prerrogativa de que la información que brinda la empresa sea fidedigna y corresponde a la realidad.

b) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN): tiene la certeza de que se tributa de acuerdo con las cargas impositivas señaladas en la Constitución y la ley, ni más ni menos.

c) Gobierno: no existe mejor aliado para el progreso colectivo que la solidez y estabilidad empresarial, pues ello repercute positivamente en el fortalecimiento del tejido social y en la construcción sostenida del desarrollo económico nacional.

En resumidas cuentas, la Revisoría Fiscal, es una institución sustentada en la confianza que ha entregado cada uno de los miembros de la sociedad para el

nacimiento del contrato social, que se traduce nada más ni nada menos que en el surgimiento del Estado (independientemente de la modalidad que se adopte), y avalada por la fe pública, favoreciendo a toda la sociedad mediante una gestión eficiente y oportuna. Así por ejemplo, posibilita procesos ágiles y flexibles en el mercado de valores; facilita la toma de decisiones empresariales tanto internas como externas; simplifica la determinación de bases gravables agilizando las relaciones con el fisco; al proporcionar fundamentos contables confiables, el Estado puede sentirse exonerado de extenuantes funciones de fiscalización. Igualmente los acreedores pueden confiar en sus deudores o ser oportunamente alertados sobre situaciones de riesgo; los socios e inversionistas tienen garantía del buen manejo de sus recursos, los clientes tienen seguridad en la calidad de los productos y la continuidad de su provisión, los trabajadores confían el cumplimiento de las obligaciones patronales y el ejercicio de sus derechos, la comunidad entera alcanza confianza y seguridad sobre las acciones corporativas. Y todas y cada una de las anteriormente enumeradas no son más que el cumplimiento de los mandatos constitucionales (preámbulo, artículos 1º, 2º y 333) y de la naturaleza misma de estar nuestro país dentro del modelo de un Estado Social de Derecho, que van encaminados a la búsqueda del mantenimiento de un orden económico y social justo, así como a la propensión de la prosperidad general.

En suma, podemos clasificar todos los grupos sociales citados en dos segmentos generales, la sociedad y el Estado, y debemos afirmar que en ningún momento el desempeño del Revisor Fiscal puede menoscabar sus intereses, por cuanto fueron estos mismos los que le otorgaron por medio de directrices constitucionales y legales unas funciones especiales. Queda en evidencia entonces una limitación de su función con respecto a la empresa. Esa frontera intangible la constituyen los intereses en mención, los cuales no pueden verse perjudicados frente a los intereses particulares o minoritarios. Si así fuese, el Revisor Fiscal faltaría a su

función social y jamás podría facilitar convenientemente el logro de los superiores objetivos consagrados en la Carta Magna.

10. Responsabilidad social

Cuando las actividades que desarrolla una organización empresarial están claramente orientadas a la satisfacción de las necesidades y las expectativas de sus integrantes, de la sociedad y de quienes derivan beneficios de su actividad productiva, como también encausadas al cuidado y preservación del entorno, entonces, puede afirmarse que existe conciencia de *responsabilidad social*.

Como responsabilidad social debe entenderse, esencialmente, la capacidad de respuesta que tienen las empresas frente a los resultados e implicaciones de sus acciones sobre los diferentes círculos con los que se relaciona (*stakeholders* o grupos de interés). Se logra ser socialmente responsable, por lo tanto, cuando las operaciones que realiza una organización productiva se orientan a la satisfacción de las exigencias de sus miembros, de la sociedad y de quienes se benefician de su actividad económica.

La responsabilidad como precepto axiomático debe entenderse como la capacidad que tiene alguien para rendir cuentas de sus actos y hacer frente a sus efectos; y este tema es crucial en materia de la sociedad de los contadores públicos (como esta implícito en el artículo 4º de la ley 43 de 1990). De allí que cuando se habla de capacidad, se hace referencia principalmente a la habilidad para el buen ejercicio de una gestión empresarial que cubre los diferentes escenarios de su desempeño institucional. De acuerdo con el concepto de *responsabilidad social*

propuesto por el Centro Colombiano de Responsabilidad Empresarial, resulta ineludible considerar los siguientes contextos⁵⁰:

- **Normativo:** Se refiere al conjunto de leyes y normas generales que las diferentes instancias del Estado dictan para regular el funcionamiento de las empresas, de los entornos económicos.
- **Operacional:** Incluye los factores que permiten que las empresas produzcan bienes y presten servicios de acuerdo con sus objetivos corporativos.
- **Económico:** Hace referencia a los recursos relacionados con la creación de valor y rentabilidad, capital e inversiones, costos, precios, tarifas y prácticas de mercado.
- **Social:** Se trata de los aspectos que vinculan el quehacer de la organización con el contexto social en el que actúa, de modo que le permita contribuir a la calidad de vida y bienestar de la sociedad.
- **Ambiental:** son los aspectos para la identificación del impacto ambiental, la protección del entorno natural y del desarrollo sostenible.

Así pues, el concepto de responsabilidad social empresarial corresponde a una visión integral de la sociedad y del desarrollo donde se entiende, que, el crecimiento económico y la productividad están asociados con el mejoramiento de la calidad de vida de la gente y con la vigencia de instituciones democráticas, que a su vez son garantes de las libertades y de los derechos de los ciudadanos.

⁵⁰ “Auditoría y Gobierno Corporativo”.Conceptos de Responsabilidad Social. Centro Colombiano de Responsabilidad Empresarial. p. 45

Así mismo, la responsabilidad social asume que el fin general de la economía es proporcionar bienestar a la sociedad y que dichas demandas sociales se expresan insuficientemente en las normas legales, lo que implica un compromiso más profundo y exigente de los actores económicos con el resto de la sociedad.

La responsabilidad social empresarial se manifiesta cuando existe un conjunto armónico de políticas, programas y prácticas coordinadas e integradas a la operación del negocio; son aquellas que soportan los procesos en la toma de decisiones frente a cada una de las relaciones que la empresa mantiene, de manera coherente con las pautas esenciales de gestión.

Pero lo más trascendental para considerar en el espíritu de esta investigación, es la transparencia, la veracidad y la razonabilidad de los estados financieros para que aquellas personas que utilizan esa información privilegiada al momento de tomar decisiones, puedan confiar en la independencia, la idoneidad y la responsabilidad de los contadores, los revisores y los administradores de las compañías.

11. Nueva órbita

Aún cuando las actuaciones del Revisor Fiscal, por lo general, se ajustan a las normas legales y a las expectativas de control y vigilancia, excepcionalmente se registran episodios que deslegitiman la naturaleza de esta institución, actuaciones que no solo menoscaban la tradición, confianza y credibilidad sino que ponen en tela juicio su verdadera eficiencia frente a algunas prácticas contables.

Ahora bien. Como quiera que la gestión del Revisor Fiscal trasciende a todas las esferas de la sociedad, directa e indirectamente, por acción u omisión, en mayor o menor grado, el quehacer profesional del Revisor Fiscal ostenta un subrayado

carácter de interés común y representa una legítima expresión de la confianza pública. Cualquier circunstancia que afecte la calidad, buen nombre o la idoneidad en su desempeño, sólo puede ser enfrentada desde su interior, mediante un ejercicio de reflexión, de autocrítica y con un despliegue de conocimiento, coordinación y supervisión, condiciones que no dependen de reglas preestablecidas, sino que surgen de acciones motivadas por la dinámica de su propia iniciativa y dictadas por preceptos de rectitud y transparencia⁵¹.

No debe olvidarse, que la Revisoría Fiscal no fue creada para presentar dictámenes impecables o documentos perfectos, sino precisamente para informar a los grupos de interés, a los accionistas entre otros, sobre la realidad de la empresa, en cuyas revelaciones deben incluirse, simultáneamente, los factores encomiables como el rendimiento financiero y los aspectos negativos de la gestión frente al entorno social, económico, político, corporativo o ambiental. El acostumbrado informe no puede limitarse a las prácticas contables, sino que debe analizar el contexto administrativo, laboral, productivo, e incluso comercial, que en su criterio e interpretación afecten los estados financieros y los resultados empresariales. La experticia del Revisor Fiscal, debe ser útil para evaluar el manejo de temas contables, financieros y tributarios, que conjunta o separadamente cobran una fuerte incidencia en ámbito económico y puede afectar considerablemente los intereses y la salud institucional de la empresa. Conviene anotar que el régimen sancionatorio, contemplado, por ejemplo, en la legislación tributaria es, quizás, uno de los más severos previstos para una organización y por ende, el Revisor Fiscal debe tener una especial capacidad de discernimiento y el valor civil suficiente para avalar lo correcto y señalar sin reservas lo irregular.

⁵¹ Estas condiciones están previstas en el título de Conducta ética inciso 10 del artículo 37 de la ley 43 de 1990: *“El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, **por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal**”*. Destacado para este escrito.

Surge, entonces, como deseable el anhelo de que por encima de los vericuetos de la normatividad vigente; que al margen del descomunal número de funciones de control contable, ejecutivo y administrativo entre otras; que independiente de las innumerables responsabilidades acompañadas por las respectivas sanciones ante su incumplimiento o desmedro, se imponga una actitud profesional, competente e idónea, capaz de impulsar la defensa y el fortalecimiento de los principios y derechos inherentes al desarrollo social y bienestar ciudadano. De otro lado, como quedó expuesto, no se trata de que el Revisor Fiscal se limite a cumplir la normatividad legal, sino que encarne la integralidad de un servidor que ajuste sus actuaciones y decisiones profesionales en los principios éticos y en la guías de ejecución que han quedado expuestos en este escrito

Al final, permítase un ejercicio de sano optimismo en beneficio del desempeño eficiente y eficaz del Revisor Fiscal, para proponer dentro de los postulados de independencia, responsabilidad e idoneidad, un modelo digno de todo crédito que garantice un soporte independiente, confiable y respetable, que sea un fiel intérprete del espíritu tutelar de la Constitución y las leyes de la República. Que en pocas palabras, su práctica pueda asimilarse a una asesoría calificada, es decir, una dirección de confianza integral capaz de oponer resistencia razonada a la manipulación de cualquier expresión del poder, con el propósito de que prevalezca y se consolide el interés público, el bien común y el beneficio colectivo.

CONCLUSIONES

Al final, las cuentas claras

Para entrar al terreno ondulante de las conclusiones, baste formular, como horizonte de estudio, un solo interrogante de uso corriente en el lenguaje coloquial de las gentes: *¿El Revisor Fiscal si está a la altura de sus inmensas, graves y crecientes responsabilidades personales, profesionales, éticas, sociales, económicas, legales y constitucionales?* Habrá que decir, dejando en claro que no son estas las intenciones del presente trabajo, que la figura objeto del estudio tal cual como está funcionando hoy por hoy en nuestro país, está urgida de una reformulación teórico práctica y de un cambio real de mentalidad del profesional contable. La directriz profesional emitida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en Junio de 2008 y citada en repetidas ocasiones, se constituye en una excelente carta de navegación para el ejercicio de la Revisoría Fiscal, permitiéndole bajo los parámetros allí plasmados satisfacer las expectativas de los agentes sociales interactuantes con las organizaciones, entre los que esta por supuesto el Estado, el cual espera que la institución de la Revisoría Fiscal sea un eficaz instrumento de intervención de la economía y la sociedad para lograr los fines trazados en el contrato social vigente desde 1991. Las conclusiones que a continuación se relacionan servirán al lector de mente abierta, visionario, que esté convencido de que la empresa en la que se desempeña hace parte de un todo denominado *sociedad*, la cual se proyecta en el tiempo como un ideal a materializar en los términos de nuestro preámbulo constitucional.

Recapitulemos, entonces, algunos de los hallazgos teóricos destinados a darle utilidad práctica a este ejercicio académico:

- Es necesario dejar clara la inescindibilidad que existe entre la persona que como contador público ejerce el rol de Revisor Fiscal, y la institución tal como quedo expuesta en el título del presente trabajo, debe esperarse que si la persona que se desempeña como tal, conserva las calidades y cualidades acá expuestas, la consecuencia natural es que la institución de la Revisoría Fiscal funcione eficazmente como instrumento de intervención del Estado en la economía, lo que se traduce en últimas en una clara coadyuvancia al logro de los fines del Estado Colombiano planteados en la constitución de 1991. Contrario sensu, la inobservancia de las funciones constitucionales y legales encomendadas a los Revisores Fiscales implica la no satisfacción de las expectativas sociales que sobre él recaen y de contera el no cumplimiento de la función de rango superior contenida en nuestra carta magna expuesta a lo largo de ese escrito.
- El Revisor Fiscal debe subordinar bajo una sólida unidad mental y conceptual de preceptos sustanciales, la diversidad de obligaciones delegadas en su entorno profesional, para no defraudar su propia conciencia y menos aún, el más alto compromiso constitucional como quiera que es garantizar a los integrantes del estado social de derecho colombiano un orden económico y social justo. Esta coadyuvancia a la que hacemos mención para el logro de los fines trazados en 1991 podrá materializarse con una estricta, independiente y permanente vigilancia y verificación del cumplimiento de los principios tanto sociales como económicos que han sido puestos en sus manos. Por encima de todas las consideraciones, el Revisor Fiscal no solo es instrumento sino agente del orden público económico.
- El Revisor Fiscal cumple una función altamente diferencial y relevante con respecto al común de ciudadanos, por cuanto tiene a su haber un mandato constitucional y legal de suprema importancia, contenido en una serie de funciones públicas de trascendencia vital en la armonía y equilibrio social de la

comunidad a la cual se debe como depositario de su confianza y garante de la veracidad de los hechos económicos experimentados por las organizaciones.

- De manera excepcional, significa que la institución de la Revisoría Fiscal, está concebida ni más ni menos, como un instrumento legal para materializar el preámbulo y los principios fundamentales consagrados en los artículos 1 y 2 de la carta magna, bajo cuya égida, interviene decididamente la economía como característica fundamental de la forma de estado que hemos adoptado, esto es, ser un Estado social de derecho.
- La institución de la Revisoría Fiscal es un elemento vital en el desarrollo del intervencionismo estatal para lograr un equilibrio económico y social de un país como el nuestro porque encarna la confianza del pueblo que permitió llevar a cabo ese contrato social al que hoy hacemos referencia como norte inequívoco de cualquier acción desplegada por los ciudadanos que componen su universo, entre los que se encuentra, por supuesto, el profesional contable que ejerce como Revisor Fiscal quien goza entonces de unas cargas especiales con respecto a los demás ciudadanos por las razones anotadas a lo largo de este escrito.
- El dictamen del Revisor Fiscal sobre los estados financieros está enmarcado en los principios de fidedignidad, fidelidad y legalidad, y conlleva una extraordinaria responsabilidad colectiva puesto que, utilizada de manera inadecuada, puede llegar a afectar la estabilidad del mercado y disminuir los niveles de confiabilidad y credibilidad de las empresas.
- Por ende, el interés general, la confianza colectiva y la condición de depositario de la fe pública constituyen el contexto sustancial de un ejercicio profesional tan responsable como disciplinado e idóneo.

- Los frutos de una labor visionaria, confiable, transparente, profesional y objetiva del Revisor Fiscal son la materia prima o insumo de los grupos de interés como la sociedad, el Estado y los inversionistas en la toma de decisiones acertadas encaminadas a garantizar la prosperidad general como fin esencial del Estado conforme a la constitución de 1991.
- Pese a que el objetivo del Revisor Fiscal es aportar eficaz y eficientemente al logro de la Misión y Visión organizacional, debe quedar claro que existe una limitación de esta función con respecto a la empresa. Esa frontera intangible la constituyen los intereses del Estado y de la sociedad, que no pueden verse menoscabados frente a los intereses particulares o minoritarios. Si así fuese, el Revisor Fiscal jamás podrá facilitar convenientemente el logro de los superiores objetivos generales de la sociedad consagrados en la Carta Magna.
- Como consecuencia del interés público nace la función de dar fe pública, que es una delegación expresa del Estado en el profesional contable, posición preferencial de alta importancia y relevancia con respecto al resto de ciudadanos y profesionales. El resultado de su trabajo que se va a presumir cierto –salvo prueba en contrario– con el propósito de que esa prerrogativa permita un desenvolvimiento económico fluido, confiable, prospero y armónico, dará lugar a la consecución de un orden social y económico justo, lo que no es otra cosa que el horizonte trazado para el Estado colombiano en 1991.
- El Revisor Fiscal, si bien está inserto en la organización con un perfil directivo e independiente para aportar eficaz y eficientemente al logro de los propósitos organizacionales, como consecuencia de la limitación antes anotada, este debe conciliar las expectativas de los diferentes grupos de interés, fundamentado en los principios constitucionales y demás directrices legales preestablecidas, haciendo que cada uno logre su objetivo y quede satisfecho con los resultados conjuntos.

- Si se parte del concepto ecuménico de la confianza como presupuesto esencial y común denominador de la vida en sociedad y, de contera, de la práctica contable en especial, del ejercicio especializado del Contador Público, es preciso proponer la valoración constante de algunas condiciones ineludibles como la dignidad y la competencia, la idoneidad y la credibilidad.
- La importancia del Revisor Fiscal se traduce en la posibilidad de alimentar la estructura organizacional de tal manera, que se propenda por la minimización del riesgo de una gestión económica deficiente, irregular, excluyente o aislada del resto de agentes sociales interactuantes. Su importancia esta en que *ad intra* de la organización debe trascender y ubicarse en un esquema macro que de lugar a una prosperidad general y a la cristalización de un Estado Social de Derecho tal como esta concebido en la constitución de 1991.
- Desde la óptica operativa, el Revisor Fiscal debe ser un *Fiscal Integral* de la organización en clave de la Orientación Profesional emitida en Junio de 2008 por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, sin embargo, deberá tener una concepción más amplia e integral de nuestro esquema social y económico para conseguir trascender la organización y coadyuvar, felizmente, al logro de los fines comunes, conciliando las expectativa de los grupos de interés con respecto a su rol social.

ANEXO 1

Nota 9

El preámbulo es la determinación de los fines de la Carta Política y sus causas, constituyéndose en un elemento de la Constitución de especial importancia para la interpretación de las demás normas constitucionales. Como lo dice el profesor Javier Henao Hidrón, “[e]l preámbulo suele expresar una declaración de voluntad acerca de su fuente de inspiración y de los valores esenciales de la nacionalidad y se constituye en la guía o punto de partida para la interpretación teleológica o por objetivo finalista de la propia Carta Política”. (HENAO HIDRÓN, Javier. Panorama del derecho constitucional colombiano. Decimotercera edición. Bogotá, D.C.: Editorial Temis S.A., 2004. p. 117).

A la entrada en vigencia la nueva Constitución, se presentaron corrientes que discutían acerca del poder vinculante del preámbulo, pues se presentaban entre quienes consideraban que ella hacía parte de lo normativo y tenía efectos jurídicos de la Constitución y quienes no lo creían. La Corte Constitucional, despejó toda duda pues señaló: *El Preámbulo da sentido a los preceptos constitucionales y señala al Estado las metas hacia las cuales debe orientar su acción; el rumbo de las instituciones jurídicas. Lejos de ser ajeno a la Constitución, el Preámbulo hace parte integrante de ella. Las normas pertenecientes a las demás jerarquías del sistema jurídico están sujetas a toda la Constitución y, si no pueden contravenir los mandatos contenidos en su articulado, menos aún les está permitida la transgresión de las bases sobre las cuales se soportan y a cuyas finalidades apuntan. El Preámbulo goza de poder vinculante en cuanto sustento del orden que la Carta instaure y, por tanto, toda norma -sea de índole legislativa o de otro nivel- que desconozca o quebrante cualquiera de los fines en él señalados, lesiona la*

Constitución porque traiciona sus principios (CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-479 de 1992. M.M.P.P. José Gregorio Hernández Galindo y Alejandro Martínez Caballero).

Por tanto, y después del pronunciamiento de la Corte Constitucional, queda claro que el preámbulo dentro de la Constitución colombiana tiene un poder vinculante y fuerza normativa como cualquier otro de sus preceptos.

ANEXO 2

Nota 28

Por otra parte, y dentro del esquema del derecho penal, se suelen clasificar los delitos en atención al bien jurídico que lesionan: *la vida, la libertad, el patrimonio económico, etc.* Dentro de las múltiples categorías que se dan, existe el denominado *delito económico*, el cual lo define el profesor L.C. Pérez del Valle como “...*aquellos comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular y, por tanto, ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden económico...*”. (PÉREZ DEL VALLE. Derecho penal, tomo IV. Bogotá. Editorial Temis. 1990). Como se puede observar, ciertas de las conductas típicas que el ejercicio de su cargo el Revisor Fiscal puede cometer, pueden ir directamente en contra del orden económico, por lo que esas conductas pueden ser catalogadas como delitos económicos.

ANEXO 3

Nota 29

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 287. FALSEDAD MATERIAL EN DOCUMENTO PÚBLICO. El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses.

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 289. FALSEDAD EN DOCUMENTO PRIVADO. El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

ANEXO 4

Nota 30

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 446. FAVORECIMIENTO. El que tenga conocimiento de la comisión de la conducta punible, y sin concierto previo, ayudare a eludir la acción de la autoridad o a entorpecer la investigación correspondiente, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses. Si la conducta se realiza respecto de los delitos de genocidio, desaparición forzada, tortura, desplazamiento forzado, homicidio, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, tráfico de drogas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, la pena será de sesenta y cuatro (64) a doscientos dieciséis (216) meses de prisión.

Si se tratare de contravención se impondrá multa.

ANEXO 5

Nota 31

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 453. FRAUDE PROCESAL. El que por cualquier medio fraudulento induzca en error a un servidor público para obtener sentencia, resolución o acto administrativo contrario a la ley, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años, multa de doscientos (200) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

ANEXO 6

Nota 32

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 258. UTILIZACIÓN INDEBIDA DE INFORMACIÓN PRIVILEGIADA. El que como empleado o directivo o miembro de una junta u órgano de administración de cualquier entidad privada, con el fin de obtener provecho para sí o para un tercero, haga uso indebido de información que haya conocido por razón o con ocasión de su cargo o función y que no sea objeto de conocimiento público, incurrirá en multa.

En la misma pena incurrirá el que utilice información conocida por razón de su profesión u oficio, para obtener para sí o para un tercero, provecho mediante la negociación de determinada acción, valor o instrumento registrado en el Registro Nacional de Valores, siempre que dicha información no sea de conocimiento público.

ANEXO 7

Nota 33

LEY 599 DE 2000, ARTICULO 447. RECEPCIÓN. El que sin haber tomado parte en la ejecución de la conducta punible adquiriera, posea, convierta o transfiera bienes muebles o inmuebles, que tengan su origen mediato o inmediato en un delito, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor.

Si la conducta se realiza sobre medio motorizado, o sus partes esenciales, o sobre mercancía o combustible que se lleve en ellos, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses de prisión y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Si la conducta se realiza sobre un bien cuyo valor sea superior a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena se aumentará de una tercera parte a la mitad.

ANEXO 8

Nota 37

“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. Sentencia C-645 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

El artículo 35 de la Ley 43 de 1993 dispone: *Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la contaduría pública.*

La contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.

El contador público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su

obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

*La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituye su esencia espiritual. **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.** (Negrilla fuera del original).*

ANEXO 9

Nota 39

CÓDIGO DE COMERCIO, ARTÍCULO 207. Son funciones del Revisor Fiscal:

1. Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;
2. Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;
3. Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;
4. Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y por que se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;
5. Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título(sic);
6. Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;
7. Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente

8. Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y
9. Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

Parágrafo. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo de Revisor Fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos.

ANEXO 10

Nota 41

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991, ARTÍCULO 333. La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política de Colombia

LEY 43 DE 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.

LEY 599 DE 2000. Por la cual se expide el Código Penal Colombiano.

DECRETO 410 DE 1971. Código de Comercio de Colombia.

CORTE CONSTITUCIONAL. Jurisprudencia. Sentencia C-220 de 1997. M.P. Fabio Morón Díaz, Sentencia C-579 de 1999. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Sentencia C-645 de 2002. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. Sentencia C-530 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell. Sentencia C-621 de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. Sentencia C-780 de 2001. M.P. Jaime Córdoba Treviño. Sentencia T-517 de 2006. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

CONSEJO DE ESTADO. Jurisprudencia. Sentencia del 1º de Agosto de 2002. Radicación número 08001-23-31-000-1998-5004-01(13248). C.P. María Elena Giraldo Gómez. Sentencia del 19 de Diciembre de 2005. Radicación número 11001-03-24-000-2001-00372-01(7608). C.P. Camilo Arciniegas Andrade. Sentencia del 16 de Marzo de 2005. Radicación número 25000-23-26-000-2002-01216-01(27921)A. C.P. Ruth Stella Correa Palacio.

ROUSSEAU, Jean Jacques, El Contrato Social, R.B.A. Proyectos Editoriales S.A., Traducción Enrique Azcoaga, Madrid, 1983.

CEA GARCÍA, José Luis. Modelos de comportamiento de la gran empresa. Instituto de planificación contable, Madrid, 1979.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Documento de orientación profesional. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal. Bogotá 2008.

HENAO HIDRÓN, Javier. Panorama del derecho constitucional colombiano. Decimotercera edición. Bogotá, D.C.: Editorial Temis S.A., 2004.

DÍAZ OROZCO, Análida. “La confianza en la dimensión social de la gestión”. La confianza un valor para crecer. Universidad de Manizales.2003.

JURADO, Jorge Iván, “El conflicto en el desarrollo de organizaciones y la confianza como acto comunicativo determinante para la formulación de soluciones”. La confianza un valor para crecer. Universidad de Manizales.2003.

ESCOLA, Héctor. El Interés Público como Fundamento del Derecho Administrativo. Depalma, Buenos Aires, 1989.

MONTES Salazar, Carlos Alberto y otros. Auditoría y gobierno corporativo. Universidad del Quindío. Armenia, 2008.

MUÑOZ López, Sandra Milena. La contabilidad en la construcción de nación. Una perspectiva sociopolítica del control social en Colombia. Trabajo de grado. Universidad de Manizales. Manizales, 2007.

ORTIZ Ricaurte, Edgar Henry. Reflexiones sobre la responsabilidad penal frente a la Revisoría Fiscal. Apuntes Contables. Revista de Contaduría Pública. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2007.

COLMENARES Rodríguez, Luis Alfonso. La Revisoría Fiscal en el sector público colombiano. Apuntes Contables. Revista de Contaduría Pública. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2007.

CUBIDES C., Humberto y otros. Historia de la Contaduría Pública en Colombia siglo XX. Fundación Universidad Central. Bogotá 1994.

MOLINA, Jesús. Lo público y lo privado en la definición de la Sociedad Patrimonial. 2003.

ARIZA Buenaventura, Efrén Danilo. Las perspectivas de control ambiental. Seminario. Universidad de Manizales, Manizales 2008.

MAZO M., Javier H. El verdadero valor de la Fe Pública. 2008

RODRÍGUEZ, Mario Nicolás, “La revisoría fiscal: hija legítima del interés público”, Documento publicado en Internet, www.actualicese.com/editorial/2004/04100.doc.

CASTRO, René M. y Miguel A. Cano. *“El buen gobierno corporativo y la manipulación de los estados financieros”*.