

**Regulación anticorrupción para el auditor externo independiente en Colombia y los  
países americanos miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo  
Económicos -OCDE-**

**Diego Alexander Preciado Prada**

**Diego Villarreal Devia**

**Profesora:**

**Natalia Baracaldo Lozano**

**Pontificia Universidad Javeriana**

**Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas**

**Carrera de Contaduría Pública**

**Departamento de Ciencias Contables**

**Bogotá-2015**

## Tabla de Contenido

	<b>Pág.</b>
Problema de Investigación	4
Planteamiento del problema	4
Formulación del problema	10
Sistematización del problema	10
Justificación	10
Objetivo General	13
Objetivos Específicos	13
Marco Teórico	13
Marco Metodológico	20
Tipo de estudio	20
Derecho comparado	21
México	22
1. Adhesión de México a la OCDE	22
2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión	22
3. Auditor Externo Independiente en México	26
4. Sistema jurídico mexicano	27
Canadá	28
1. Adhesión de Canadá a la OCDE	28
2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión	28
3. Auditor Externo Independiente en Canadá	29
4. Sistema jurídico canadiense	30
El legislativo	30
Chile	31
1. Adhesión de Chile a la OCDE	31
2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión	31

3.	Instituciones vinculadas al establecimiento de la regulación	35
4.	Auditor Independiente en Chile	37
5.	Sistema Jurídico chileno	39
	Estados Unidos	39
1.	Adhesión de Estados Unidos a la OCDE	39
2.	Normatividad desde la adhesión	40
3.	Auditor Externo independiente en Estados Unidos	45
4.	Sistema jurídico estadounidense	46
	Colombia	47
1.	Esfuerzos de Colombia para adherirse a la OCDE	47
2.	Normatividad anticorrupción vigente en Colombia desde la invitación	49
3.	Auditor Externo Independiente en Colombia	50
4.	Sistema jurídico colombiano	55
5.	Comparación de la regulación anticorrupción para el Auditor Externo en Colombia y los países americanos miembros de la OCDE	55
	Conclusiones	58
	Bibliografía	60

## Problema de investigación

### Planteamiento del problema

Una de las principales definiciones de la corrupción es la ofrecida por la organización sin ánimo de lucro *Transparencia por Colombia*. Para la organización, la corrupción es un:

... abuso de posiciones de poder o de confianza para beneficio particular en detrimento del interés colectivo, realizado a través de ofrecer, solicitar, entregar, recibir bienes en dinero o en especie, en servicios o beneficios, a cambio de acciones, decisiones u omisiones. (Transparencia por Colombia, 2014, citado en Restrepo, 2009, p. 4) (Corporación Transparencia por Colombia, 2013)

La corrupción sin lugar a dudas tiene un impacto económico y social en el lugar donde opere. Los delitos económicos tienen un costo estimado de tres mil seiscientos millones de dólares (\$3.600 MUSD), que en Colombia representan el 1% del PIB Nacional. Para el año 2013, los actos de corrupción de empresas públicas y privadas se estimaron en un 22,2%, casi una cuarta parte del costo estimado de los delitos económicos a nivel nacional, equivalentes a ochocientos millones de dólares (\$800 MUSD) (KPMG (2013). De igual forma, el impacto social de la corrupción genera graves problemas que amenazan el desarrollo sostenible y estable de una nación, comunidad u organización, quebrantando la regulación, las buenas prácticas, la ética, la moral, la justicia, la equidad y otros aspectos que no permiten el progreso y la mejora de la calidad de vida de la sociedad. (ONU, 2003)

La corrupción preocupa a la mayoría de países, sobre todo aquellos regulados bajo ordenamientos democráticos, y a algunos organismos internacionales y regionales, que recomiendan prácticas tendientes a contrarrestar los actos de corrupción. Para dicho efecto, los gobiernos han desarrollado planes, estrategias y acuerdos para combatir la corrupción. También

algunas organizaciones de carácter internacional como la *Organización de Estados Americanos*<sup>1</sup>, la *Organización de Naciones Unidas*<sup>2</sup>, y la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*<sup>3</sup>, han realizado convenciones con el fin de escuchar la voz de los expertos en el tema y debatir sobre los avances de dichas iniciativas periódicas, sugiriendo buenas prácticas para que sean acogidas por los países miembros en su legislación y ordenamientos internos. Uno de los principales criterios y propósitos es que los países tipifiquen como delito cualquier acto de corrupción que se presente en el sector público y privado. (Saccani, 2012)

En algunos países miembros de la OCDE, por ejemplo “...se reconoce a la auditoría interna y externa como formas importantes para descubrir e investigar el fraude y la corrupción a través de su papel de supervisores de la legalidad y propiedad de las ganancias y gastos del Estado”. (OCDE, 2000, p. 17). En consecuencia, la OCDE ha emitido una serie de decisiones, recomendaciones y otros instrumentos anticorrupción que deben ser aplicados por sus países miembros. Entre estos, se puede mencionar la *Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*, adoptada desde 1997, incluyendo una serie de requisitos contables, auditoría externa y controles internos, ética y cumplimiento. Sus recomendaciones sobre la auditoría externa independiente son las siguientes:

- i. Los países miembros deben examinar si los requisitos a las empresas para presentar una auditoría externa son adecuados;
- ii. Los países miembros y las asociaciones profesionales deben mantener normas adecuadas para asegurar la independencia de los auditores externos; ya que eso les

---

<sup>1</sup> En adelante OEA.

<sup>2</sup> En adelante ONU.

<sup>3</sup> En adelante OCDE.

- permite proporcionar una evaluación objetiva de las cuentas, los estados financieros y los controles internos de la compañía;
- iii. Los países miembros deben exigir al auditor externo que investigue y descubra indicios de un presunto acto de cohecho por parte de un servidor público extranjero, denunciarlo a la dirección general o según corresponda a los órganos supervisores de la compañía.
  - iv. Los países miembros deben exhortar a las empresas para que atiendan denuncias por parte de un auditor externo de presuntos actos de cohecho de servidores públicos extranjeros.
  - v. Los países miembros deben considerar si se exige al auditor externo que denuncie presuntos actos de cohecho de servidores públicos extranjeros ante las autoridades competentes ajenas a la compañía, como las autoridades reguladoras o las encargadas de velar por el cumplimiento de la ley. Y en los países donde se hagan esas denuncias, garantizar que se proteja contra acción judicial a los auditores que las presenten de buena fe y manera razonable. (OCDE, 2009, citado en Superintendencia de Sociedades, 2014, pp. 47-48)

Posteriormente, el 30 de mayo de 2013, los Ministros representantes de los treinta y cuatro (34) países miembros de la OCDE, invitaron a Colombia a iniciar un proceso formal de adhesión (Presidencia de la República de Colombia), por lo que en el país se han tomado una serie de decisiones que contribuyen a este proceso.

No obstante, en Colombia desde 1971 con el Decreto 410, se habían establecido unas funciones para el auditor externo independiente (revisor fiscal), que implícitamente pretendían combatir la corrupción por medios técnicos e institucionales. En 2011, con la Ley 1474 se modifica el *Estatuto Anticorrupción*, actualizando y tipificando las medidas administrativas, penales y disciplinarias de este delito. Un aspecto muy importante en términos de establecer la

responsabilidad de los revisores fiscales, fue la adición de una quinta causal de cancelación de la inscripción ante la *Junta Central de Contadores*, estipulada a su vez en el artículo 26 de la Ley 43 de 1990. El nuevo artículo 7° del Estatuto Anticorrupción (Ley 1474 de 2011), adiciona un quinto numeral a dicha ley, quedando así:

5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción. En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.

Con base en lo anterior, se impone una obligación legal a los contadores públicos que se desempeñan como revisores fiscales en la lucha contra la corrupción. Por otra parte, en febrero de 2015, con el Decreto 302, se establecen una serie de responsabilidades al revisor fiscal dentro del marco de aplicación de las *Normas Internacionales de Auditoria*, cuya implantación demanda la realización de prácticas que contribuyen a detectar actos de corrupción.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos institucionales, el delito continúa y aún no se evidencian reportes significativos de sanciones a los revisores fiscales por el incumplimiento de dichas prescripciones. Por su parte, la Fiscalía General de la Nación (2014) en el informe de gestión 2013-2014, resaltó que la *Dirección Nacional de Fiscalías Especializadas contra la Corrupción*, y su *Unidad Nacional Anticorrupción*, tuvo quinientas doce (512) actuaciones y/o intervenciones en contra de la Corrupción, en el marco de las Leyes: 600 de 2000 y 906 de 2004 (pp. 94-95) (Fiscalía General de la Nación, 2014). Por otra parte, en el listado de Contadores Públicos Sancionados de los últimos cinco (5) años, publicada por la Junta Central de Contadores, no hay revisores fiscales sancionados con la cancelación de la inscripción por el incumplimiento a la Ley 43 de 1990, en su artículo 26, numeral 5.

En medio de este panorama, algunos escándalos de corrupción, procesos judiciales y disciplinarios; delitos económicos y el efecto de la alta publicidad de los procesos penales en Colombia, han puesto en entredicho el trabajo de los revisores fiscales, en especial por su papel y la responsabilidad del ejercicio de su cargo en la lucha contra la corrupción.

Al respecto, la revista Dinero publicó una editorial titulada: *¿En dónde están los auditores?*, cuestionándose a los revisores fiscales de la siguiente manera:

Inevitablemente, es necesario cuestionar la tarea de los auditores y revisores fiscales. Ellos representan la primera línea de defensa del sistema frente a los abusos que los administradores pueden cometer contra los ciudadanos a través del mal uso de recursos públicos. (Semana, 2014, párr. 2)

La dificultad de luchar contra la corrupción por parte de las entidades públicas y privadas, así como desde la práctica profesional de los contadores, obedece a la complejidad del delito y las diversas formas con las que se realizan las operaciones económicas que tratan de ocultarlo o encubrirlo. Algunas dificultades identificadas en el Estatuto Anticorrupción (Ley 1474 de 2011), son, por ejemplo, que la corrupción es un delito dinámico que se transforma en el transcurso del tiempo, haciéndose cada vez más sofisticado, eludible, difícil de prevenir, detectar y mitigar, permitiendo el incremento de nuevas formas de corrupción en las empresas públicas y privadas.

De igual forma, transparencia por Colombia, de acuerdo con el *Índice de Percepción de Corrupción 2014* (IPC), establece lo siguiente:

No obstante, entre los 30 países de las Américas evaluados, Colombia se encuentra en el puesto 17 de la tabla y sigue ubicándose por debajo del puntaje promedio de la región (45), muy por debajo de países con calificaciones aceptables como Canadá (81), Barbados (74), Estados Unidos (74) y Chile (73), que este año obtiene el mismo puntaje de Uruguay (73). En el IPC de 2014 Colombia obtiene un puntaje de 37 sobre 100 (siendo 0 mayor

percepción de corrupción y 100 menor percepción de corrupción), un punto más en su calificación respecto del año anterior 2013 (36 sobre 100), lo que lo mantiene en el puesto 94 entre los 175 países evaluados.

Este informe muestra además que la mayoría de los países americanos miembros de la OCDE se encuentran en los primeros puestos del ranking de *transparencia vs opacidad*: Canadá (10), Estados Unidos (17), Chile (21), con excepción de México que se ubica en el lugar (103).(Corporación Transparencia por Colombia, 2013)

En síntesis, los países miembros de la OCDE deben seguir las recomendaciones y orientaciones sobre buenas prácticas establecidas en las diferentes convenciones anticorrupción que se han mencionado, por lo que han propuesto regulaciones que contribuyen en la lucha contra la corrupción. Como es de esperarse, algunas de estas regulaciones deben que ser cumplidas por los auditores externos independientes.

Dado que a la luz de los anteriores argumentos, se considera que el trabajo del auditor externo independiente contribuye a la reducción del índice de percepción de corrupción, con el presente trabajo se pretende saber cuál es el estado de la regulación anticorrupción en Colombia que debe ser cumplida por los auditores externos en comparación con los países Americanos miembros de la OCDE.

## **Formulación del problema**

Pregunta principal

¿Cuál es el estado de la regulación anticorrupción que debe ser cumplida por el auditor externo independiente en Colombia en comparación con los países americanos miembros de la OCDE?

## **Sistematización del problema**

Para abordar el problema se deben resolver preguntas como:

¿Cuál es la regulación anticorrupción que debe ser cumplida por el auditor externo en Colombia y los países americanos miembros de la OCDE?

¿Cuáles son las semejanzas, diferencias, atributos característicos y las causas identificables entre la regulación de los distintos países?

¿Cuál es el estado de la regulación anticorrupción en Colombia que debe ser cumplida por el auditor externo independiente frente a la que utilizan los países americanos miembros de la OCDE?

## **Justificación**

La corrupción es un problema social que impacta a toda una sociedad en uno u otro sentido. En contra de las perspectivas de transparencia desde el fortalecimiento de las instituciones en el siglo XX en Colombia, los casos de corrupción cada día van en aumento, en razón de lo cual una de las preguntas que surgen cuando se presenta un acto de corrupción es: ¿dónde estaba el auditor externo independiente? Para muchas personas relacionadas con el ámbito corporativo público y privado, la corrupción y la opacidad en la gestión contable suelen generar muchas dudas sobre si el trabajo de los revisores fiscales en una entidad se está haciendo o no de la mejor manera, ya que

en presencia de indicios o elementos de hecho que pongan en evidencia alguna omisión o conducta tipificada como delito financiero y contable, éstos suelen ser asociados con la ineficiencia en el trabajo profesional de los auditores externos independientes, o en el peor de los casos, con una práctica profesional irregular en tanto opera en complicidad con la administración de la entidad acusada (cohecho).

Sin embargo, el punto central de atención en este panorama respecto a la gestión del auditor externo independiente, es acerca de si el alcance de su trabajo es lo suficientemente óptimo para generar credibilidad y confianza sobre una atestación de estados financieros. Según el *Consejo Técnico de la Contaduría Pública* (2008), la institucionalidad de la revisoría fiscal es de vital ayuda para las distintas entidades porque:

...le corresponde por ministerio la ley el control y la fiscalización de estos entes, para garantizar el correcto desempeño y transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. (p. 2)

Esta actividad es única y propia de contadores públicos porque constituyen aquellos profesionales con el conocimiento y la experticia para realizar este tipo de prácticas profesionales en instituciones privadas y públicas, a la vez que están facultados para dar fe pública cuando expresamente la ley así lo exija y en los términos técnicos adecuados para dicho fin. Consecuentemente, su actuar será similar al de un funcionario público, ya que en caso de cometer alguna falta, podrá ser juzgado disciplinaria o penalmente conforme a la ley y los códigos de ética de la profesión contable (Ley 43 de 1990), o bien, de la entidad a la cual preste sus servicios.

Lo anterior está avalado además por la circular externa 115-000011 de la *Superintendencia de Sociedades*, según la cual el marco normativo del revisor fiscal se encuentra legitimado y contemplado en la Constitución Política de Colombia (art. 334), donde se afirma que la economía del país está bajo la observación y vigilancia de éste, y en conformidad podrá intervenir por mandato de la ley:

La figura del auditor externo independiente es importante, y se considera en este trabajo que aporta a la lucha contra la corrupción, máxime cuando en los actos irregulares relacionados con las finanzas de entidades públicas y privadas, no es claro aún el papel que han jugado dichos profesionales, de manera que se hace importante conocer las prácticas y normas que éstos aplican en su oficio.

El resultado de dar respuesta a la pregunta de investigación podría contribuir de manera oportuna a la profesión contable, ya que informa al contador público, y en especial al auditor externo independiente, sobre las diversas directrices y alternativas de solución que se han ofrecido para los países americanos miembros de la OCDE a los requerimientos anticorrupción, y a la vez conocer el estado de dicha regulación en Colombia.

De esta manera, conocer la regulación anticorrupción que deben cumplir los auditores externos independientes, podría ser útil en términos de ofrecer lineamientos para detectar actos de corrupción, contribuyendo así de manera eficiente al conocimiento y experticia de la profesión con respecto a las implicaciones legales y disciplinarias del oficio.

Como resultado de la investigación se podrá realizar entonces un diagnóstico sobre el estado de las regulaciones anticorrupción que debe cumplir el auditor externo independiente en Colombia,

de manera comparativa a la que deben cumplir profesionales homólogos en los países americanos miembros de la OCDE.

### **Objetivo General**

Diagnosticar el estado de la regulación anticorrupción en Colombia a ser cumplida por el auditor externo independiente, en comparación a la que deben cumplir profesionales homólogos en los países americanos miembros de la OCDE.

### **Objetivos Específicos**

- Caracterizar la regulación anticorrupción que debe ser cumplida por los auditores externos independientes en cada país.
- Establecer semejanzas y diferencias de la regulación anticorrupción que debe ser cumplida por los auditores externos independientes en cada país.
- Dictaminar (dar una opinión) sobre el resultado de la comparación de la regulación anticorrupción que debe ser cumplida por el auditor externo independiente en Colombia teniendo en cuenta la regulación en los demás países.

### **Marco Teórico**

Daniel Kaufmann, presidente del Banco Mundial, es optimista en afirmar que contra la corrupción se ha avanzado bastante, pero es consciente a su vez que aún queda un largo camino por recorrer. Kaufmann reitera la necesidad de un mayor esfuerzo político por parte de los gobiernos y de las empresas privadas para obtener los resultados deseados frente a la lucha contra la corrupción. Reconoce a la vez los esfuerzos que han realizado algunos gobiernos para combatir la corrupción, y destaca la importancia que ha tenido la *Convención de las Naciones*

*Unidas contra la Corrupción*, firmada en Mérida (México) en el año 2003, junto con las convenciones contra la corrupción que han desarrollado la OCDE y la OEA.

El Banco Mundial por su parte ha contribuido en la lucha contra la corrupción con la política de *Tolerancia Cero*, la cual ha inhabilitado a más de cien (100) empresas por realizar prácticas de corrupción. (Banco Mundial, 2004)

La OCDE nace en París el 14 de Diciembre de 1960, y entra en vigencia sólo hasta el 30 de septiembre de 1961 con el objetivo de promover políticas para:

- Lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y no miembros en vía de desarrollo económicos.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

El reporte de la OCDE de *Medidas para Fortalecer el Marco Ético* en los países que la integran, menciona que el trabajo de la auditoría interna y externa es fundamental en las organizaciones públicas y privadas, dado que ayudan a escudriñar sus posibles riesgos y actos de corrupción. De igual forma, gran parte de los países que integran la OCDE usan la auditoría externa para generar mayor confianza en los públicos de interés o *stakeholders*. Por lo general estas son firmas de auditoría expertas que buscan mantener una seguridad razonable sobre la información financiera de las entidades, con el fin de mantener a las partes interesadas informadas sobre cualquier cambio que pudiese afectar la situación financiera de las instituciones. (Económico, 2000)

En la *Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*, la OCDE consideró este delito “como un fenómeno generalizado en las transacciones comerciales internacionales, incluidos el comercio y la inversión, que suscita graves preocupaciones morales y políticas, socava el buen gobierno y el desarrollo económico, y distorsiona las condiciones competitivas internacionales”. (Económico, 2010)

Partiendo de esta premisa, la mencionada Convención es muy clara en dictaminar en su artículo 1, que cada país tomará las medidas penales necesarias para determinar conforme a sus leyes los delitos que se deben catalogar como corrupción. Por ejemplo, que un individuo prometa u ofrezca una dádiva para obtener una ventaja inapropiada y quedarse con un negocio, puede concebirse como un delito grave que va en contra de los acuerdos establecidos en la convención.

En su artículo 2, la Convención menciona que la complicidad, la ayuda y la instigación a sobornar a un funcionario público extranjero, debe ser catalogada por un país miembro de la OCDE como un delito penal, al igual que la tentativa y la confabulación para sobornar a un funcionario público extranjero. En el artículo 8, establece una serie de recomendaciones acerca de la información contable, aduciendo que cada país debe realizar los esfuerzos suficientes para combatir de manera eficaz la corrupción, para lo cual deberá adoptar medidas respecto de sus leyes y reglamentos, instructivos a nivel formal sobre cómo mantener los libros contables y registros; cómo y cuándo publicar estados financieros, y usar normas de contabilidad y auditoría. En conformidad, cada país deberá establecer las sanciones de carácter civil, penal y administrativo que deberán recibir las personas descubiertas realizando actos de corrupción.

En este sentido, otros países han adoptado medidas respecto a sucesos en los que terminaron afectados por hechos de corrupción administrativa y financiera, en detrimento de

las distintas partes interesadas. Un ejemplo de ello es Estados Unidos de Norteamérica, que después del escándalo protagonizado por la compañía energética *Enron Corporation* con sede en Houston (Texas), terminó incluyendo dentro de su legislación la *Ley Sarbanes Oxley Act*, el 30 de julio de 2002:

La Ley Sarbanes-Oxley, conocida también como SarOx ó SOA (por sus siglas en inglés Sarbanes Oxley Act), es la ley que regula las funciones financieras, contables y de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco. Debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores”. (Lugo, 2002, párr. 1)

Es importante resaltar que Cano y Lugo (*s.f.*) afirman que a la luz de la *Ley Sarbanes-Oxley*, es importante saber diferenciar entre auditoría y consultoría. En 1960, con la aparición de las computadoras, el concepto de auditoría y consultoría empezó a confundirse. Los primeros programas que se desarrollaron para computadoras fueron los contables. En ese punto, los profesionales de la contaduría terminaron asesorando a las personas sobre estos programas, creando un nuevo servicio para sus firmas de auditoría. El profesor Abe Briloff del *Barunch College*, en el año 1965 cuestionó esta práctica porque según él, esto incidiría en el resultado de la auditoría y a su vez en las decisiones de los usuarios de la información financiera. En 1970, la *Comisión de Valores de Estados Unidos –SEC-* (Security Exchange Commission), cuestionó la independencia del auditor, ya que a través de sus servicios de consultoría, ayudó a que las firmas incrementaran sus ingresos, lo que terminó deslegitimando

dicha labor y convirtiéndose en una opción lucrativa para las empresas contratantes de dichos servicios profesionales.

Fue entonces en 1990, cuando la *Comisión Federal de Comercio* acusó al AICPA (Instituto de Contadores Públicos Certificados de Estados Unidos), de que su código de ética impedía que en el comercio existiera la competencia entre contadores públicos. Finalmente, después de un cierto proceso, el AICPA terminó reduciendo el nivel de exigencia de sus normas de auditoría, y fue en este punto donde se desencadenaron las consecuencias que afectaron la reputación de la profesión contable. Las firmas comenzaron a competir para ofrecer mayores servicios de consultoría a bajo costo, y en efecto, el reconocimiento económico de los trabajos de auditoría disminuyó su valor, y con ello también disminuyeron los procedimientos y el principio fundamental de independencia fue afectado considerablemente.

Después de los escándalos de corrupción en compañías como *Sunbeam, Waste Management, Rite-Aid, Globla Crossing, Xerox, Kmar, Enron* y *Worldcom*, las firmas tomaron la decisión de que las firmas que prestaran servicios de consultoría, no lo hicieran en el caso de la auditoría a un mismo cliente. Aun así, la calidad de los servicios prestados sigue siendo deplorable debido a la necesidad de mantener sus contratos de servicio con sus clientes a través de unas relaciones profesionales no del todo transparentes.

Es así como la *Ley Sarbanes Oxley Act*, dentro de su solicitud, introdujo una nueva *Junta Supervisora Contable* para las empresas que cotizan en Bolsa, cuyos deberes establecieron:

- Registrar a todas las firmas de contabilidad que preparen reportes de auditoría.
- Establecer y adoptar normas de auditoría, de control de calidad, de ética, de independencia y otras normas.

- Construir inspecciones, investigaciones y procesos disciplinarios en imponer sanciones a las firmas registradas.
- Hacer cumplir la ley, las reglas de la junta, las normas profesionales, las leyes del mercado de valores.

De acuerdo con el primer y segundo deber, se puede decir que las ISQ y las ISA, tomaron fuerza para garantizar que los trabajos de auditoría realizados por las distintas firmas tuvieran los más altos niveles y estándares de ética, integridad y calidad:

La ISA 200 introduce dentro de su alcance las responsabilidades globales que debe tener un auditor externo cuando realiza una auditoría de estados financieros. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las ISA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir con las ISA. (IFAC, 2009)

El objetivo de las ISA es entonces aumentar el grado de confianza entre las personas que hacen parte de los grupos de interés que rodean la empresa, lo cual sólo es posible cuando el auditor expresa un concepto favorable sobre la transparencia y confiabilidad de la información financiera que recopila, redundante en una confianza y buena imagen corporativa que debe reflejar todos los aspectos de mayor relevancia en conformidad con el marco conceptual que aplica, y bajo los requerimientos de ética que le permiten formarse dicha opinión.

Por otro lado, la ISA 315 (Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material Mediante el Conocimiento de la Entidad y su Entorno), trata la responsabilidad que

tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno.

En materia anticorrupción, la aplicación de la ISA 315 es importante para el auditor externo en la medida que le sirve como guía para identificar y valorar los riesgos de incorrección material por acción u omisión, debida a fraude o error. Su finalidad entonces es diseñar las respuestas al riesgo valorado. Para aplicar la ISA 315, es necesario que el auditor externo conozca el entorno de la entidad, su sistema de control interno y la naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes tendientes a ejercer su labor. En suma y de manera relevante al final lo que se busca es que el auditor:

- Identifique el riesgo a través del conocimiento de la entidad y su entorno teniendo presente los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros.
- Valorar el riesgo identificado y evaluar si éste puede afectar las afirmaciones.
- Relacionar los riesgos identificados con posibles correcciones inmateriales.
- Considerar la posibilidad de que existen incorrecciones de gran envergadura. (IFAC, 2009)

De acuerdo con lo anterior es importante traer a colación los principios de ética establecidos para la profesión contable. La *ética* es el principal instrumento de lucha contra la corrupción, reconocida como la base y eje principal para el desarrollo de un buen trabajo de auditoría. Con ella se puede hacer frente a las amenazas a las que están expuestos los profesionales cuando desarrollan un encargo de auditoría.

De acuerdo al código de ética IFAC, se establecen los principios mínimos que debe considerar y cumplir el profesional contable en el ejercicio de sus funciones:

*Integridad:* ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

*Objetividad:* no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

*Competencia y diligencia profesional:* mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para asegurar que los servicios prestados por los profesionales son competentes con los últimos avances de la práctica.

*Confidencialidad:* respetar la confidencialidad de la información obtenida salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla.

*Comportamiento profesional:* cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión. (IFAC - IESBA , 2009)

En conclusión, la lucha anticorrupción se ha convertido en un aspecto fundamental de interés público con la emisión de leyes como la *Sarbanse Oxley Act*; la *Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*, y el *Código de Ética IFAC*, todos ellos marcos de referencia a través de los cuales se ha buscado el fortalecer el ejercicio de la profesión contable en todo el mundo para contribuir al desarrollo de las economías mundiales.

## **Marco Metodológico**

### **Tipo de estudio**

El tipo de investigación a realizar se identifica dentro de un estudio *descriptivo-comparativo*, dado que tiene como propósito mostrar las características más representativas de la regulación anticorrupción aplicables al auditor externo independiente en Colombia y en los países americanos miembros de la OCDE. Este estudio busca especificar las propiedades importantes de

la regulación de cada país y sus atributos más peculiares para así poder hacer un estudio cercano al derecho comparado.

### **Derecho comparado**

En este método lo primero es identificar un problema común. Segundo se deben establecer los contextos sociales, económicos, políticos y culturales de los actores involucrados en dicho problema. En tercer lugar, se debe realizar el ejercicio de reconocer las semejanzas y diferencias de los hechos, conocimientos o circunstancias involucradas, y en cuarto y último lugar, se identifican y explican las conclusiones resultantes de la comparación, consistentes no sólo en coincidencias jurídicas, sino en su eficacia y eficiencia redundantes en la validez de justicia en el sitio de recepción. Los insumos principales para el estudio de derecho comparado son:

- Recopilación de la regulación anticorrupción para el auditor externo independiente en Colombia y los países americanos miembros de la OCDE.
- Revisión de los sistemas jurídicos de los países de cada regulación.
- Revisión de las instituciones vinculadas en el establecimiento de cada regulación.
- Caracterización de la regulación.
- Realizar el ejercicio comparativo de semejanzas y diferencias.
- Identificar y explicar conclusiones como resultado de la comparación; su eficacia o eficiencia.

## México

### 1. Adhesión de México a la OCDE

El ingreso de México a la OCDE se da el 18 de mayo de 1994, 21 años después del ingreso de Nueva Zelanda en 1973, siendo el primer país en vías de desarrollo en ser aceptado por esta organización. Y no es para menos, México para el año 1994 era la economía número 9 de los 25 países que integraban en el momento la OCDE, con un PIB de 360 millones de dólares: "...las reformas económicas emprendidas en el país en el último decenio le permitieron adecuarse a los objetivos y las metas que la OCDE se ha planteado a lo largo de su historia..." (Flores, 1994, p. 520) (FLOREZ, 1994)

### 2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (11 de febrero de 2014).

El 11 de febrero de 2014 entra en vigor la reforma de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, en la que se podrá encontrar normatividad referida a la lucha anticorrupción. Por ejemplo, el principio de transparencia, en su artículo 6º, literal A. I., reza:

Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de

este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad. Los sujetos obligados deberán documentar todo acto que derive del ejercicio de sus facultades, competencias o funciones, la ley determinará los supuestos específicos bajo los cuales procederá la declaración de inexistencia de la información

La misma Constitución, en referencia al principio de la *legalidad*, establece en su artículo 113:

Las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, determinarán sus obligaciones a fin de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones; las sanciones aplicables por los actos u omisiones en que incurran, así como los procedimientos y las autoridades para aplicarlas. Dichas sanciones, además de las que señalen las leyes, consistirán en suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas, y deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos obtenidos por el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por sus actos u omisiones a que se refiere la fracción III del artículo 109, pero que no podrán exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados. La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes.

Por su parte, la *Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental* (14 de julio de 2014), establece en sus artículos 1 y 2, que:

...Tiene como finalidad proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los Poderes de la Unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal(...) Toda la información gubernamental a que se refiere esta Ley es pública y los particulares tendrán acceso a la misma en los términos que ésta señala.

También el *Manual Administrativo de Aplicación General en las Materias de Transparencia y de Archivos* (23 noviembre de 2012), en su artículo 1º literales a y b, plantea:

El presente Acuerdo tiene por objeto: Dictar la política, así como las disposiciones y acciones que en materia de transparencia, rendición de cuentas y acceso a la información pública deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República, y Establecer las disposiciones, acciones, procedimientos y métodos administrativos que en materia de archivos deberán observar las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y la Procuraduría General de la República.

De otra manera, la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, en su artículo 37, fracción xxv, dictamina:

Formular y conducir la política general de la Administración Pública Federal para establecer acciones que propicien la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquella genere.

En lo referente a la *Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas* (11 de junio de 2012), en su artículo 1º establece:

La presente Ley es de orden público y de interés general y tiene por objeto: I. Establecer las responsabilidades y sanciones que deban imponerse a las personas físicas y morales, de nacionalidad mexicana y extranjeras, por las infracciones en que incurran con motivo de su participación en las contrataciones públicas de carácter federal previstas en esta Ley, así como aquéllas que deban imponerse a las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, por las infracciones en que incurran en las transacciones comerciales internacionales previstas en esta Ley, y II. Regular el procedimiento para determinar las responsabilidades y aplicar sanciones, y III. Establecer las autoridades federales competentes para interpretar y aplicar esta Ley.

En los Lineamientos Generales para el Establecimiento de Acciones Permanentes que Aseguren la Integridad y el Comportamiento Ético de los Servidores Públicos en el Desempeño de sus Empleos, Cargos o Comisiones (6 de marzo de 2012), artículo 1º, se afirma:

Estos Lineamientos tienen por objeto establecer las bases conforme a las cuales los titulares de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como de la Procuraduría General de la República, considerando las funciones y actividades que les corresponden, implantarán acciones permanentes para identificar y delimitar las conductas que en situaciones específicas deberán observar los servidores públicos en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones.

En el caso del *Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal* (31 de julio de 2002), queda consignado que:

Dentro de las acciones que prevé la ley federal de responsabilidades administrativas de los servidores públicos para garantizar el adecuado cumplimiento de los principios de

legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen el servicio público, se encuentra la de elaborar un código de ética que contenga reglas claras para que, en la actuación de los servidores públicos, impere invariablemente una conducta digna que responda a las necesidades de la sociedad y que oriente su desempeño en situaciones específicas que se les presenten, con lo cual se pretende propiciar una plena vocación de servicio público en beneficio de la colectividad.

Es importante también traer a colación los compromisos internacionales anticorrupción:

- *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNCAC).*
- *Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos (OEA).*
- *Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos en Transacciones Comerciales Internacionales (Convención Anticohecho de la OCDE).*

### **3. Auditor Externo Independiente en México**

En materia de regulación contable y financiera, el *Instituto Mexicano de Contadores Públicos* (2015), afirma dentro de sus directrices:

...Por otra parte, el desarrollo del profesional de la auditoría de estados financieros en México se identifica con el propio desarrollo normativo de la materia, bajo la responsabilidad de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), constituyéndose como una de las comisiones normativas de mayor tradición en el organismo profesional.

En el año 2010, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, acordó la adopción de las *Normas Internacionales de Auditoría*, emitidas por el International Auditing and Assurance Standards Board de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) para todos los trabajos de auditoría que se inicien a los dos años de su adopción. A la vez, en el año 2010 se hizo una revisión al *Código de Ética Profesional* de la época para sincronizarlo con el código de ética internacional emitido por IFAC. En la actualidad, los auditores deben seguir el *Código de Ética Profesional* emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su novena edición. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)

*Los auditores en sus informes aplican las Normas internacionales de Auditoria*

#### **4. Sistema jurídico mexicano**

En México se ha dado en los últimos años una gran producción jurídica con el fin de salvaguardar la ley y el orden político:

La ley constituye en México la más importante fuente formal del derecho. En el ámbito federal, el proceso legislativo está previsto en los artículos 71 y 72 constitucionales y consta de seis etapas, que son: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e inicio de vigencia. Es importante señalar que existen procesos similares en cada una de las entidades federativas.

En México, el nivel máximo superior es ocupado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los tratados internacionales se encuentran en segundo plano inmediatamente debajo de ella y, en tercer lugar, se encuentran el derecho federal y el local, con igual jerarquía. (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006)

## **Canadá**

### **1. Adhesión de Canadá a la OCDE**

Canadá, junto con otros 19 países, firmó la *Convención de Fundación de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo*, el 14 de diciembre de 1960, reafirmando su plena dedicación a la consecución de objetivos fundamentales de la organización. (OECD, 2015).

### **2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión**

En cuanto a la normatividad de Canadá frente a la anticorrupción desde su adhesión a la OCDE, se puede referenciar la *Ley de Corrupción de Funcionarios Públicos Extranjeros* (CFPOA), como la principal legislación de Canadá orientada a la lucha contra el soborno de funcionarios públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales.

LA CFPOA prohíbe a cualquier persona dar u ofrecer un préstamo, recompensa, ventaja o beneficio de cualquier tipo a un funcionario público extranjero para obtener una ventaja comercial, o como contraprestación por un acto u omisión de parte de éste.

LA CFPOA también añade un nuevo delito por cierta contabilidad engañosa, conocido como prácticas "con el propósito de sobornar a un funcionario público extranjero". Este delito ha sido tipificado como una acción ilegal para obtener una ventaja comercial o para ocultar tales sobornos. Ejemplos de este delito incluyen mantener cuentas separadas que no aparecen en los registros oficiales; no registrar las transacciones; registrar gastos inexistentes; falsa descripción de entradas, y destrucción temprana de los registros contables y operativos.

A través de su *Ley de Prácticas Corruptas*, en Canadá se impone la obligación general a los emisores de valores de mantener exactos o inalterados los registros, sin que sea necesario para hacerlo la existencia presunta de cualquier inexactitud con el propósito de soborno.

En el caso de su *Ley de Impuesto sobre la Renta* (Código Penal canadiense), se prohíbe la falsificación de documentos, que también pueden incluir algunos del mismo terreno que la CFPOA, como libros y registros.

Estrictamente, el *Código Penal* canadiense prohíbe a cualquier civil dar u ofrecer un préstamo, recompensa, ventaja o beneficio de cualquier tipo a un funcionario del gobierno federal o provincial en Canadá, como contraprestación por la cooperación, la asistencia, el ejercicio de la influencia o de cualquier acto u omisión por parte de éste en relación con cualquiera de los asuntos del gobierno.

### **3. Auditor Externo Independiente en Canadá**

#### a) (CGA-C) Certified General Accountants Association of Canada (CGA-C)

La Asociación de Contadores Generales, matriculados en Canadá, establece que las normas de auditoría y control de la calidad son compatibles con las normas internacionales, ya que se han adoptado en conformidad con dicha regulación. La asociación emite el *Manual de Prácticas Públicas* que es actualizado al menos dos veces al año.

#### b) (CICA) Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)

El CICA adoptó todas las normas NIA clarificadas y el ISQC1 como *Normas Canadienses de Auditoría* (CASs) en el Manual de Aseguramiento del CICA. Desde el 2006, se hace un seguimiento a las actividades del IAASB referidas a Normas Internacionales sobre compromisos de revisión; Normas Internacionales sobre compromisos de Aseguramiento, y Normas Internacionales sobre servicios relacionados con la provisión de una base útil para decidir la adopción de estos grupos de normas.

c) (CMA) The Society of Management Accountants of CANADÁ (CMA CANADÁ)

Las Normas Internacionales de Auditoría han sido adoptadas como *Normas Canadienses de Auditoría* (CASs) para estados contables por períodos finalizados a partir del 14 de diciembre de 2010, en todo tipo de entidades. Asimismo, se ha adoptado la ISQC 1 como norma canadiense de control de calidad 1 (CSQC 1). Se monitorean y adoptan los cambios en los requerimientos del IAASB, y desde 2011 se adopta el Protocolo de socios de CMA. (Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad., 2012)

#### **4. Sistema jurídico canadiense**

Canadá tiene un sistema de gobierno federal y democrático que reúne a diferentes comunidades políticas, y los gobiernos regionales tienen la función de responder por cada región. Los gobiernos provinciales y territoriales tienen competencia en materia de educación, derechos de propiedad y derechos civiles, administración de la justicia, sistema hospitalario recursos naturales al interior de sus fronteras, seguro social, servicios de salud e instituciones municipales.

##### **El legislativo**

El Parlamento canadiense está formado por dos cámaras es bicameral:

- Senado, compuesto por 104 miembros designados por el gobernador general tras consultar con el primer ministro. El Senado puede legislar sobre cualquier tema, excepto en lo referente al gasto público o a la imposición de impuestos. Todas las leyes deben haber sido aprobadas por el Senado.

- Cámara de los Comunes, compuesta por 301 miembros elegidos de forma democrática y proporcional a la población de cada provincia. La Cámara de los Comunes es el principal órgano legislativo de Canadá, ya que es donde se aprueban la mayor parte de las leyes.

El derecho consuetudinario es un sistema de reglas fundadas en el derecho jurisprudencial. Cada decisión de un juez se convierte en un "precedente", es decir, una regla que deberá tenerse en cuenta para decisiones posteriores en temas similares. El derecho consuetudinario no se basa solamente en un código o ley.

Las fuentes más importantes del derecho canadiense son la legislación y la jurisprudencia, y su contenido no puede discrepar de la constitución política que está compuesta por más de 500 documentos.

## **Chile**

### **1. Adhesión de Chile a la OCDE**

El 17 de diciembre de 1997, Chile firmó la convención y sólo hasta el abril 18 de 2001, fue reconocida ante la OCDE. Sin embargo, por el proceso legislativo que tiene Chile, ésta entró a aplicarse el 30 de enero del año 2002 con el decreto ejecutivo 496, que entró en vigencia con el desarrollo de la ley 19829 el día 08 de octubre de 2002.

### **2. Normatividad anticorrupción desde la adhesión a la OCDE**

En lo relativo al Código Penal chileno, en 1997 el país austral decide realizar la primera revisión y recomendación del convenio para volverse miembro de la OCDE. En esta fase se evaluó qué medidas anticorrupción serían necesarias a tener en cuenta para el gobierno chileno, en orden

de dar cumplimiento a la convención. Dentro de las medidas adoptadas, la Ley 19829 que modificó el *Código Penal* chileno, estableció a través del artículo 250 bis A, penalizar el soborno de funcionarios públicos extranjeros en las operaciones comerciales que éstos realicen internacionalmente:

El que ofreciere dar a una funcionario público extranjero un beneficio económico, en provecho de este o de un tercero, para que realice una acción o incurra en una omisión con miras a la obtención o mantención, para sí u otro, de cualquier negocio o ventaja en el ámbito de transacciones comerciales internacionales, será sancionado con las mismas penas de reclusión, multa e inhabilitación establecidas en el inciso primero del artículo 248 bis. De igual forma será castigado el que ofreciere dar el aludido beneficio a un funcionario público extranjero por haber realizado o haber incurrido en las acciones u omisiones señaladas.

Con el artículo 250 B bis, se establece la definición de funcionario público:

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se considera funcionario público extranjero toda persona que tenga un cargo legislativo, administrativo o judicial en un país extranjero, hay sido nombrada o elegida, así como cualquier persona que ejerza una función pública para un país extranjero, sea dentro de un organismo público o de una empresa de servicio público. También se entenderá que enviste la referida calidad cualquier funcionario o agente de una organización pública internacional.

Las modificaciones anteriormente mencionadas, fueron realizadas en el Código Penal chileno para dar cumplimiento al convenio de adhesión a la OCDE.

Por otra parte, aparece el Decreto 587 de 1982, a través del cual se establece que los auditores externos deben ser seleccionados bajo el *Registro de Auditores Externos*, y se prohíbe que los gerentes o empleados actúen como auditores externos.

También es importante mencionar el artículo 52 de este mismo decreto, el cual afirma que:

Los auditores externos en Chile que deben designar anualmente las sociedad anónimas abiertas serán elegidos de entre los inscritos en el registro que para este efecto debe llevar la Superintendencia. La Superintendencia establecerá las normas de funcionamiento de este registro, plazos para inscribirse, y la documentación o información que deban proporcionar los auditores que se inscriban a él.

Y finalmente en lo relativo a este decreto, el artículo 54 establece que: “los auditores están facultados para examinar todos los libros, registros, documentos y antecedentes de la sociedad, incluso los de sus filiales, debiendo estas y aquellas otorgarles todas las facilidades necesarias para el desarrollo de su labor”.

Es de mencionar también la Ley 20341 de abril 22 de 2009 en su artículo 251, § 9 bis, dado que introdujo modificaciones al *Código Penal* para regular los delitos contra la administración pública, bajo la tipificación de cohecho:

El que ofreciere, prometiére o diere a un funcionario público extranjero, un beneficio económico o de otra naturaleza, en provecho de éste o de un tercero, para que realice una acción o incurra en una omisión con miras a la obtención o mantención, para sí u otro, de cualquier negocio o ventaja indebidos en el ámbito de cualesquiera transacciones internacionales, será sancionado con la pena de reclusión menor en su grado medio a máximo y, además, con las de multa e inhabilitación establecidas en el inciso primero del

artículo 248 bis. Si el beneficio fuere de naturaleza distinta a la económica, la multa será de cien a mil unidades tributarias mensuales. De igual forma será castigado el que ofreciere, prometiére o diere el aludido beneficio a un funcionario público extranjero por haber realizado o haber incurrido en las acciones u omisiones señaladas. El que, en iguales situaciones a las descritas en el inciso anterior, consintiere en dar el referido beneficio, será sancionado con pena de reclusión menor en su grado mínimo a medio, además de las mismas penas de multa e inhabilitación señaladas.

Artículo 251 ter.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se considera funcionario público extranjero toda persona que tenga un cargo legislativo, administrativo o judicial en un país extranjero, haya sido nombrada o elegida, así como cualquier persona que ejerza una función pública para un país extranjero, sea dentro de un organismo público o de una empresa pública. También se entenderá que inviste la referida calidad cualquier funcionario o agente de una organización pública internacional.

Así pues, de conformidad con esta ley, cobra importancia también el *Código Orgánico de Tribunales* en su artículo 6º, donde quedan sometidos a la jurisdicción chilena los crímenes y delitos simples perpetrados fuera de la República como se indica a continuación: “Literal 2. La malversación de caudales públicos, fraudes y exacciones ilegales, la infidelidad en la custodia de documentos, la violación de secretos, el cohecho, cometidos por funcionarios públicos chilenos o por extranjeros al servicio de la República”.

A la vez, en la modificación de este *Código* se establece:

Artículo 1º.- Agrégase [*sic*] en el N° 2º del artículo 6º del Código Orgánico de Tribunales, antes del punto y coma (;) el siguiente párrafo: "y el cohecho a funcionarios públicos

extranjeros, cuando sea cometido por un chileno o por una persona que tenga residencia habitual en Chile.

Cabe mencionar también la *Instrucción 59 de 2009*, por medio de la cual se “Aclaran las normas que rigen la investigación y el enjuiciamiento de soborno extranjero y excluye la aplicación del principio de oportunidad a los delitos relacionados con la corrupción”.

Es así como el 10 de marzo de 2015, la presidenta Michelle Bachellet informa acerca de la creación del *Consejo Asesor Presidencial* para luchar contra los conflictos de interés, tráfico de influencias y corrupción. Su principal misión está encaminada a promover y gestionar el cumplimiento de los principios éticos de *integridad y transparencia*, con el fin de tener control sobre el tráfico de influencias y corrupción que pueden aquejar la administración pública.

Dicho Consejo anticorrupción busca que servidores públicos nacionales actúen de acuerdo con los comportamientos éticos de integridad, transparencia y responsabilidad, acrecentando así la confianza de la ciudadanía en el gobierno. A la vez, este Consejo ha establecido mecanismos que permiten tener un buen control de los asuntos relacionados con el interés social y la rendición de cuentas. Para ello estableció cinco (5) focos de importancia, entre los que se encuentran la prioridad y fortalecimiento de los municipios, las concesiones y gastos en defensa, la prevención de corrupción en la planificación territorial, la reforma al sistema de compras públicas y los cambios al sistema de alta dirección.

### **3. Instituciones vinculadas al establecimiento de la regulación**

El procedimiento legislativo en Chile tiene varias etapas para obtener como resultado una ley. Se inicia con un proyecto de ley que puede tener origen en el *Congreso Nacional* o la *Presidencia de la República*. Posteriormente senadores y diputados también pueden proponer

proyectos de ley, pero éstos deben cumplir otros requisitos. El proyecto va dirigido a la *Cámara* y luego proceden dos tramites. El primero es realizado en la *Cámara Origen*, donde la comisión realiza un análisis de la propuesta, debate y concluye si decide aceptar o rechazar el proyecto. Este trámite desencadena tres (3) resultados posibles: que el proyecto se apruebe en su totalidad; que el proyecto se apruebe de forma general pero se sujete a modificaciones, y por último, que el proyecto sea desechado en su totalidad. El segundo trámite se realiza en la *Cámara revisora*, donde se discute y debate su viabilidad, pudiendo surgir también tres (3) tipos de resultados: que el proyecto sea aprobado por ambas cámaras; que el proyecto sea objeto de enmienda, o que el proyecto sea rechazado por la cámara revisora. Por último, se promulga el proyecto aprobado por el *Congreso Nacional y Ejecutivo de Chile*, el cual cuenta con diez días (10) para dictar el decreto promulgatorio, con el fin de hacer existente la ley sancionada. La publicación de la ley debe hacerse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, una vez se haya tramitado completamente el mencionado decreto.

a) Compromisos internacionales anticorrupción

Dentro de su plan de crear conciencia, el gobierno Chileno en alianza con el Banco Interamericano de Desarrollo BID y la OCDE en el mes de septiembre de 2006 realizaron una convención donde participaron la Oficina de la ONU contra la Droga y el Delito y la Organización de los Estados Americanos (OEA); se contó con la presencia de 17 países y se discutieron dos puntos importantes en esta cumbre:

- La primera sesión fue una charla sobre la “detección, investigación y persecución del soborno, con una amplia gama de participantes del sector público y privado de Chile y otros países de América Latina y América Central”.

- La segunda sesión fue una “reunión técnica sobre la cooperación internacional en la investigación y el enjuiciamiento de delitos de soborno, dirigidos a funcionarios encargados de las investigaciones y los enjuiciamientos de casos de soborno de América y los países centroamericanos”.

Las siguientes son las convenciones internacionales que ha adoptado por Chile para luchar contra la corrupción:

- Convención interamericana contra la corrupción de la Organización de los Estados Americanos OEA.
- Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos en Transacciones.
- Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción.

#### **4. Auditor Independiente en Chile**

En Chile, las *Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas* (NAGA's) han sido desarrolladas por el *Colegio de Contadores de Chile*. Estas muestran cómo se debe desarrollar una auditoría de estados financieros por parte del auditor independiente. Una auditoría de estados financieros tiene como propósito presentar a los usuarios o posibles interesados, una revisión razonable acerca de la información financiera de las empresas, con el fin de generar confianza a quienes hagan uso de estos datos. Las NAGA's buscan además que el auditor externo ejerza juicio profesional y mantenga el debido escepticismo profesional al momento de efectuar un proceso de auditoría. Dentro del trabajo del auditor se encuentran temas como:

- a) Identificar y evaluar los riesgos de representaciones incorrectas, ya sea debido a fraude o error, basado en un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
- b) Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a si existen representaciones incorrectas significativas, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas a los riesgos evaluados.
- c) Formar una opinión sobre los estados financieros, o determinar que no se puede formar una opinión, basado en la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida.

El alcance del trabajo del auditor externo plasmado en las NAGA's, va de la mano con el objetivo planteado por el *Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile*, donde se afirma lo siguiente:

Respecto de los delitos y obligaciones conexas en materia de contabilidad y auditoría, el WGB instó a las autoridades chilenas a hacer extensiva las normas de información financiera internacional (IFRS) a todas las sociedades registradas, de conformidad con el propósito de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS); considerar la adopción de normas contables internacionales simplificadas para las pequeñas y medianas empresas; perseguir con más eficiencia los delitos contables y de auditoría en casos de cohecho; y perseverar en sus esfuerzos por mejorar las normas de calidad de la auditoría, incluso respecto a certificación e independencia.

## **5. Sistema jurídico chileno**

Chile es un Estado unitario, conformado por los órganos del gobierno central, y cuyo gobierno y Congreso son los únicos que pueden realizar acciones legislativas, estando todos cobijados bajo un régimen constitucional. Su ordenamiento jurídico está desconcentrado y descentralizado, lo que significa que su administración será funcional y territorialmente descentralizada y desconcentrada conforme a la ley. Hace un tiempo se observaba que la dictadura en este país era de carácter centralista, lo que hacía que todas las funciones de poder público estuviesen a cargo de una sola cabeza, funcionando así de manera piramidal junto con otros órganos, los cuales no podían tomar decisiones sin permiso de la máxima autoridad.

Con la desconcentración, se buscó que dicho poder centralista no quedara en manos de unos pocos, sino que exigió que las personas intervinientes, tuviesen suficientes competencias para hacerlo y contribuyeran de forma objetiva (mas no arbitraria) a tomar la mejor decisión conveniente para el país.

## **Estados Unidos**

### **1. Adhesión de Estados Unidos a la OCDE**

Estados Unidos firmó la convención el día 17 de diciembre de 1997, la cual ratificó casi un año después, el día 10 de noviembre de 1998. Esto trajo como consecuencia que Estados Unidos modificara la FCPA y la ajustara a las necesidades de la convención. En la modificación realizada, quedó consignado que cualquier ciudadano en territorio o fuera de los Estados Unidos que cometiese un acto corrupción para sacar ventaja en beneficioso propio le aplicaran las medidas cautelares que la ley de los Estado Unidos disponga. (OECD, <http://www.oecd.org>, 1999)

## 2. Normatividad desde la adhesión

Las Fase 3, tuvo como objetivo que un grupo de trabajo especializado de la OCDE evaluara si Estados Unidos estaba dando cumplimiento a la convención. Dada la evaluación de la Fase 3 en octubre de 2010, Estados Unidos le dio continuidad al proceso de adhesión para hacer cumplir con firmeza la *Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero* (FCPA). Por su parte, (SEC) realizó 29 acciones civiles contra entidades empresariales y el Departamento de Justicia (DOJ), realizó 38 acciones con el fin de resolver investigaciones sobre corrupción en las empresas.

El grupo de trabajo para entonces no consideró que los EE.UU. hayan realizado los esfuerzos necesarios para dejar claridad sobre la política de tratamiento de las reclamaciones de las deducciones fiscales así como en dar orientación para ayudar a los auditores a identificar los pagos reclamados como concepto de facilitación que son de hecho, una clara violación de la FCPA.

El *Grupo de Trabajo sobre Cohecho* aprobó su informe Fase 3 en relación con la aplicación de la *Convención contra el Soborno de los Estados Unidos* el 15 de octubre de 2010. Desde entonces, los Estados Unidos a través del *Departamento de Justicia de Estados Unidos* (DOJ) y la *Comisión de Valores de EE.UU.* (SEC), han mantenido esfuerzos conjuntos, lo que ha llevado a aplicar multas significativas y algunas sanciones financieras contra las empresas por violaciones de la *Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero* (FCPA). En los últimos dos años, dichas acciones han sido lideradas por la SEC y han dado como resultado la recuperación de \$340 millones de dólares a través de 33 acciones separadas, mientras que las acciones emprendidas por el *Departamento de Justicia* han dado lugar a recuperar \$750 millones de dólares en multas a través de 31 casos.

Además el *Departamento de Justicia* y la SEC han seguido aplicando estas acciones penal y civilmente cuando ha sido necesario. Estos esfuerzos han arrojado numerosas condenas y algunas

penas que se pagan con prisión de tres (3) a quince (15) años. Estados Unidos también ha impuesto una serie de condiciones legales para dar cumplimiento a la FCPA, incluyendo defender con éxito su interpretación de diversas disposiciones de la ley. Adicionalmente, ha continuado con sus esfuerzos para dar claridad sobre temas jurídicos a fin de concienciar acerca de la importancia de la lucha contra el soborno. De esta manera, Estados Unidos inicia la actualización del *Grupo de Trabajo sobre Cohecho* en la Fase 3, con base en un conjunto de recomendaciones.

Las medidas adoptadas a partir de la fecha del informe de seguimiento para implementar estas recomendaciones, incluyen aspectos fundamentales como tomar las medidas necesarias de orden administrativo y jurídico para dar aplicación a las normativas. En efecto, durante los últimos dos años, funcionarios del gobierno de Estados Unidos como el *Consejero General del Departamento de Comercio* (Cameron Kerry), el *Auxiliar del Departamento de Justicia* (Lanny Breuer) y el *Director de Cumplimiento de la SEC* (Robert Khuzami), han participado en numerosas reuniones con la FCPA, con el fin de oír a las partes interesadas sobre sus experiencias y puntos de vista sobre la esta ley. Los participantes, como los representantes de EE.UU., las comunidades de negocios extranjeros, grupos de inversores y organizaciones sin ánimo de lucro, sostienen que han sido alentados a una conversación franca y directa para abordar el impacto corrosivo de la corrupción en el comercio internacional.

Durante los dos últimos años, representantes de los gobiernos de Estados Unidos han hablado con más de 100 representantes de empresas públicas y privadas de una amplia gama de sectores empresariales y organizaciones de cumplimiento, que tienen fuertes esquemas de ética corporativa. Por su parte, en las reuniones organizadas por el *Departamento de Comercio de Estados Unidos* con funcionarios del *Departamento de Justicia* y la SEC, se definen puntos para dar una aplicación efectiva de la FCPA. En otras reuniones llevadas a cabo con grupos de sociedad

civil, grupos de inversores y organizaciones sin ánimo de lucro se expusieron las preocupaciones más relevantes para combatir la corrupción y con ello buscar esfuerzos adicionales para dar aplicación efectiva a la FCPA. Se continuará así la consulta con el sector privado y otras partes interesadas a medida que se avanza.

Dentro de dichos compromisos se han enunciado la no utilización de agentes que hayan sido retirados de sus cargos por corrupción, la inclusión de nuevos agentes y recursos destinados a funciones de cumplimiento de auditoría dentro de las organizaciones.

A menudo otros líderes empresariales han discutido cómo han evolucionado sus propias prácticas en las industrias y cómo han modificado su comportamiento para mejorar la rendición de cuentas. Las "lecciones aprendidas" de estas autoridades de control y los programas nacionales de acción, ayudan a crear conciencia sobre los riesgos en el cumplimiento. Por otro lado, los *Departamentos de Justicia y la SEC*, han enviado numerosos funcionarios a diversas conferencias anticorrupción y sesiones de divulgación para sensibilizar a las *pymes* sobre del impacto corrosivo que puede tener la corrupción al interior de sus empresas. Por ejemplo, el *Departamento de Comercio* tiene un alto funcionario para hablar con los grupos de *pymes* exportadoras en Carolina del Norte para hacer frente a la corrupción.

### *Fase I. Cuestiones formales*

El Convenio fue firmado por Estados Unidos el 17 de diciembre de 1997 y ratificado el 10 de noviembre de 1998. Estados Unidos depositó su instrumento de ratificación en la OCDE el 8 de diciembre de 1998, y el Congreso respondió así a la firma del *Convenio* por el que se modifica la *Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero* (FCPA) el 21 de octubre de 1998. La nueva legislación entró en vigor el 10 de noviembre de 1998, haciendo extensiva la FCPA a cualquier

persona que se dedique a realizar actos corrupción en el territorio de los EE.UU. y a cualquier empresa nacional estadounidense que lo haga fuera del país, en cumplimiento de un propósito proscrito.

La *Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero* (FCPA) añade como actos corruptos asegurar cualquier ventaja indebida para obtener beneficios impropios para pagos a funcionarios extranjeros; ampliar el término de "funcionario extranjero" para incluir a cualquier persona que actúe para o en nombre de la organización internacional pública y, permitir al *Fiscal General de Estados Unidos* solicitar medidas cautelares contra los ciudadanos extranjeros o residentes, y entidades que han participado o están a punto de participar en una violación de la FCPA.

Para imputar delitos por estos actos, la FCPA requiere que la persona acusada haya llevado a cabo un pago ilegal; que tenga una intención corrupta y que haya incurrido en cualquiera de los cuatro fines prohibidos por la FCPA: (I) Influir en cualquier acto o la decisión de un funcionario extranjero; (II) Inducir a dicho funcionario a violar su deber legal; (III) Asegurar cualquier ventaja indebida y (IV) Inducir a dicho funcionario a usar su influencia con el gobierno extranjero.

La conducta corrupta sin embargo requiere intención manifiesta para su tipificación como delito, la cual, podría ser por ejemplo pagarle a un funcionario para inducirlo a abusar de su posición oficial, de manera que la intención corrupta se desprende de la finalidad para la que se realiza el pago presuntamente irregular. En otros casos, sin embargo, no es tan evidente que el funcionario está violando su deber, de hecho, la evidencia puede ser que el funcionario no hizo más que lo que habría hecho sin el pago. Los Estados Unidos interpretan la FCPA como una prohibición de todos los pagos a funcionarios extranjeros para llevar a cabo los propósitos indebidos establecidos en la ley, independientemente de que ese funcionario haya actuado o no en

conformidad con el pago. En tales casos, para el gobierno es necesario demostrar que el deudor actuó con una intención específica de lograr algo que prohíbe la ley.

La FCPA utiliza la palabra "corrupto" con el fin de dejar claro que la oferta, pago, promesa o regalo, tenga por objeto inducir al receptor a un mal uso de su posición oficial. Un acto es 'corrupto' entonces cuando se hace de manera voluntaria e intencional y con un mal propósito, ya sea con un fin ilegal o como resultado de una acción ilegal.

### *Las empresas públicas*

Para las empresas públicas, la FCPA no contiene una referencia explícita y al mismo tiempo, la ley aplica a los pagos a funcionarios extranjeros que son empleados de "instrumentos" de gobiernos extranjeros, una disposición que cubriría a directores y empleados de las empresas estatales. Según el *Departamento de Justicia*, las disposiciones penales de la FCPA para empresas comerciales de propiedad estatal se considerarán instrumentos de un gobierno extranjero y de sus funcionarios.

Es así como las Leyes estadounidenses castigan las conspiraciones para violar la FCPA, la cual prohíbe una oferta o promesa, así como un pago (es decir, la oferta corrupta es suficiente.). Este es el mismo enfoque que está contenido en las leyes de los Estados Unidos en relación con el soborno de un oficial.

### **3. Auditor Externo Independiente en Estados Unidos**

En la sección 103 de la ley *Sarbaens Oxley*, se establecieron las normas y reglamentos de auditoría, control de calidad e independencia. Se cita lo siguiente:

*“EN GENERAL.- La Junta, por reglamento establecerá, incluyendo, en la extensión que determine apropiada, mediante adopción de normas propuestas por 1 o más grupos de profesionales de contadores designados de acuerdo al párrafo (3)(A) o grupos de asesores de acuerdo al párrafo (4), y corregirá, o modificará las normas de auditoria y testificación correspondientes, las normas de control de calidad, y las normas de ética a ser usadas por firmas contables públicas registradas en la preparación y emisión de informes de auditoría, según lo requerido por esta acta o las regulaciones de la comisión, o como pueda ser necesario o apropiado en el interés público o para la protección de los inversionistas”.*

*(2) “REGULACIÓN DE REQUERIMIENTOS - Para cumplir con el párrafo (1) la Junta (A) Incluirá en las normas de auditoria que adopte, los requerimientos para cada firma de contadores públicos que este registrada. Se tendrá en cuenta lo siguiente:*

*(i) Preparar y mantener por un período no menor de 7 años papeles de trabajo de auditoria y otra información relacionada a cualquier informe de auditoría en detalle suficiente, para sustentar las conclusiones a las que se llegó con el informe.*

*(ii) Proporcionar revisiones recurrentes de un segundo socio para la aprobación del informe de auditoría, esta revisión la debe realizar una persona calificada asociada con una firma de contadores públicos y debe ser distinta de la persona encargada de la auditoria, debe ser un revisor independiente según lo descrito por la Junta.*

*(iii) Describir en cada informe de auditoría el alcance de las pruebas de control y procedimiento interno de la entidad requerida por la sección 404 (b) y presentará dicho informe por separado con lo siguiente:*

*(I) La evidencia determinada por el auditor una vez realizada las pruebas o procedimientos de auditoría.*

*(II) La evaluación de que las pruebas de control interno se ajustan a las políticas, procedimientos y que estas incluyen:*

*(Aa) Información en los registros que expresan de forma razonable, exacta y fiel las transacciones de la entidad.*

*(Bb) Proporcionar una seguridad razonable de las transacciones registradas para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Los gastos de la entidad deben estar soportados con la autorización de la gerencia o directores de la entidad.*

*(III) Una descripción de las debilidades importantes en los procesos de control interno y de cualquier incumplimiento hallado sobre tal evidencia". (Empresas, 2002)*

#### **4. Sistema jurídico estadounidense**

El sistema de derecho que utilizan los Estados Unidos es el derecho anglosajón o *common law* el cual fue utilizado inicialmente en la Inglaterra medieval y se basa más en la jurisprudencia que en las leyes, lo que significa que sus decisiones son tomadas con base en el análisis de las sentencias judiciales que ha sido dictada por los distintos tribunales sean pares o superiores a este. Esto pone a las leyes en ambigüedad y quedan sujeta a interpretación de los tribunales, al final

puede ocurrir que las sentencias que hayan sido dictadas con anterioridad obliguen a fallar de la misma manera sobre un caso similar que se lleve en otro tribunal. (Uniderecho, 2007)

Según (Group, 2012), las características principales del derecho anglosajón son:

- *“No siempre existe una constitución o leyes escritas”*
- *“Las decisiones judiciales pueden ser forzosas, pueden ser anuladas por el tribunal o la legislación”.*
- *“Liberta de contratación, sin ser explícitos los derechos de una persona pueden estar implícitos”.*
- *“Todo es permitido si no lo prohíbe la ley”.*

## **Colombia**

### **1. Esfuerzos de Colombia para adherirse a la OCDE**

Uno de los grandes esfuerzos que ha realizado el gobierno del presidente Juan Manuel Santos en sus dos últimos periodos de mandato, están encaminados a establecer mejores prácticas con el fin de poder incluir a Colombia dentro del club de países miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Hacia el año 2013, la OCDE aceptó a Colombia como uno de los posibles candidatos a incluirse dentro del grupo de países con las mejores prácticas en el mundo, para ello la OCDE le impuso una serie de requisitos que debe cumplir para enfrentar los distintos retos que tiene la economía del país.

El Centro Internacional de Pensamiento Social y Económico (CISOE) dijo que la inclusión de Colombia en este grupo, le costaría al país alrededor de \$20 billones de pesos anuales, y esto

sólo para tener un acercamiento razonable a los indicadores que exige la OCDE. Para la Contraloría General de República, si Colombia quiere alcanzar esta meta tendrá que hacer un ajuste a su sistema fiscal para poder soportar el gasto público que se necesita en orden de cumplir los requisitos de la OCDE. Se espera que entre 2015 y 2030, el gasto público aumente entre 3 y 7 puntos del PIB para poder soportar el acercamiento con la OCDE. Esto significa que el gasto aumentará sobre los \$19,5 millones de pesos para mejorar la calidad de los ciudadanos respecto a los servicios de salud, educación, atención al adulto mayor, reparación de víctimas y vivienda. (Dinero, 2015)

Colombia actualmente se encuentra en proceso de ingreso a la OCDE y desde 2011, cuando el presidente Juan Manuel Santos solicitó a esta organización tener en cuenta al país para su inclusión, se han realizado numerosos esfuerzos para evaluar la calidad de las políticas y para ver cómo mejorarlas. El presidente Juan Manuel Santos, envió a Paris (Francia) a algunos de sus mejores técnicos para que éstos aprendieran y contribuyeran a mejorar la calidad de las políticas del país. Se pidió trabajar sobre temas de inversión, tecnología, empleo, ciencia y medio ambiente.

Dentro de los logros de este proceso de adhesión se encontró que Colombia ha trabajado juiciosamente sobre temas relacionados con:

- Minería responsable
- Asuntos fiscales
- Políticas de internet
- Crecimiento verde
- Lucha contra la corrupción

En cuanto a la lucha contra la corrupción, Colombia ya firmó con la OCDE la *Convención Contra la Corrupción en Transacciones Comerciales Internacionales*. A finales de 2014, ésta fue aprobada por el Congreso de la República y la Corte Constitucional, lo cual genera mayor confianza y transparencia entre los países para hacer cualquier tipo de negocios, y a su vez coloca a Colombia como un actor en el mundo de la lucha contra la corrupción. (Colombia P. d., 2013)

## **2. Normatividad anticorrupción vigente en Colombia desde la invitación**

### a) Ley 1712 de 2014, ley de transparencia y del derecho de acceso a la información pública

El objeto de la ley es regular el derecho de acceso a la información pública, los procedimientos para el ejercicio y garantía del derecho y las excepciones a la publicidad de información.

### b) Ley 1474 de 2004 Estatuto Anticorrupción

Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión Pública.

### c) Ley 599 de 2000 Código Penal

Artículo 405. Cohecho propio. El servidor público que reciba para sí o para otro dinero u otra utilidad, o acepte promesa remuneratoria, directa o indirectamente, para retardar u omitir un acto propio de su cargo, o para ejecutar uno contrario a sus deberes oficiales, incurrirá en prisión de cinco (5) a ocho (8) años, multa de cincuenta (50) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

Artículo 406. Cohecho impropio. . El servidor público que acepte para sí o para otro, dinero u otra utilidad o promesa remuneratoria, directa o indirecta, por acto que deba ejecutar en el desempeño de sus funciones, incurrirá en prisión de cuatro (4) a siete (7) años, multa de cincuenta (50) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

El servidor público que reciba dinero u otra utilidad de persona que tenga interés en asunto sometido a su conocimiento, incurrirá en prisión de dos (2) a cinco (5) años, multa de treinta (30) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por cinco (5) años.

Artículo 407. Cohecho por dar u ofrecer. El que dé u ofrezca dinero u otra utilidad a servidor público, en los casos previstos en los dos artículos anteriores, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años, multa de cincuenta (50) a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

### **3. Auditor Externo Independiente en Colombia**

#### a) Ley 1314 de 2009

En julio 13 de 2009 se expidió la ley 1314, por la cual el gobierno nacional reguló los principios y normas de aseguramiento de la información aceptadas en el ordenamiento interno. Señaló además cuáles eran las autoridades competentes, los procedimientos para su expedición y las entidades encargadas de vigilar su cumplimiento. Con el propósito de internacionalizar las

relaciones económicas, el Estado procederá a realizar la convergencia con estándares de aceptación mundial y las mejores prácticas para ayudar en la evolución de los negocios. (Nacional, 2009)

b) Decreto 302 de 2015

El 20 de febrero de 2015, el decreto 302 reglamentó la ley 1314 de 2009 en relación con el marco normativo para las normas de aseguramiento de la información. En su artículo primero afirma lo siguiente:

*“Artículo 1°. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoria (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del presente Decreto”.* (Hacienda, 2015)

En su artículo dos, este decreto fue muy claro en establecer su aplicación y vigencia para los revisores fiscales (auditor externo independiente) que presten servicios a entidades del grupo 1 y del grupo 2:

*“Artículo 2° El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios. a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los decretos 2784 de 2012 y 3022 de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros*

*consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo I y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo”.*

Finalmente, en su artículo tercero y cuarto, el decreto menciona que el revisor fiscal deberá obligatoriamente aplicar las NIA y las ISAE:

*“Artículo 3° El revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este Decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7°, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros”.*

*“Artículo 4° El revisor fiscal aplicará las ISAE, anexas a este Decreto, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno”.* (Público, 2015)

c) Ley 1474 de 2011 (Estatuto Anticorrupción)

El estatuto anticorrupción menciona en su artículo 7° las responsabilidades de los revisores fiscales de la siguiente manera:

*“Artículo 7°. RESPONSABILIDAD DE LOS REVISORES FISCALES. Adiciónese un numeral 5) al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:*

*5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción<sic> En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional”.*

Este artículo del Estatuto Anticorrupción, con el fin de dar transparencia y generar confianza entre los ciudadanos colombianos, establece que en caso tal de detectar un acto de corrupción al interior de una empresa, no procede el secreto profesional, lo que obligará al revisor fiscal a revelar toda la evidencia que encontrase sospechosa y materialmente significativa en el desarrollo de su trabajo de auditoría.

d) El Código de Comercio

El código de comercio estableció en su artículo 207 cuáles deberían ser la funciones del revisor fiscal; esto para tener mayor claridad de cómo desempeñar su trabajo el revisor fiscal (auditor externo independiente) en el desempeño de su trabajo:

*“Artículo 207-FUNCIONES DEL REVISOR FISCAL. Son funciones del revisor fiscal:  
(Colombia H. S., 1971)*

- 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 porque 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;*
  - 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.*
- 10) *<Numeral adicionado por el artículo 27 de la Ley 1762 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores”.*

Con lo anterior, el Estado buscó la manera de establecer claramente cuáles deben ser las funciones del revisor fiscal, para así enfocar su trabajo en cómo se debe realizar una auditoría de estados financieros de una entidad y cuáles son los resultados esperados de su trabajo.

#### **4. Sistema jurídico colombiano**

El Estado colombiano se gobierna por la Constitución de 1991. Colombia es un estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, con autonomía en sus entidades territoriales, Colombia tiene un sistema político republicano, democrático y representativo en la cual existe una clara división de poderes que son el ejecutivo, el legislativo, judicial.

##### *Poder Legislativo*

El Congreso de la República, integrado por el Senado y la Cámara de Representantes, ejerce el poder legislativo en Colombia. La legislación en Colombia tiene dos procesos para la adaptación de regulación. Una es por el ejecutivo que lo hace por medio de decretos, y la segunda es por el poder legislativo, donde las iniciativas tienen que pasar por un proceso de aprobación para ser leyes.

#### **5. Comparación de la regulación anticorrupción para el Auditor Externo en Colombia y los países americanos miembros de la OCDE**

##### *a) Semejanzas*

##### **- México – Estado Unidos - Colombia**

##### **Manejo de la información**

Una de las medidas más importantes para combatir la corrupción, es indudablemente el manejo de la información, pues se pretende que a través de una información transparente se eviten actos de corrupción o se puedan detectar más fácilmente.

**-México – Canadá – Estados Unidos – Colombia- Chile**

**Normas internacionales de Auditoria**

Estos países han hecho planes de convergencia para adoptar las *Normas Internacionales de Auditoria*, y generan comisiones de observación para estar pendiente de los cambios que puedan surgir de dichas directrices.

**-México – Canadá – Chile –Colombia- Estados Unidos**

**Convenciones internacionales acogidas**

- Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNCAC),
- Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos (OEA),
- Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos en Transacciones Comerciales Internacionales (Convención Anticohecho de la OCDE).

*Ética*

En estos países se pretende establecer un patrón de conducta para las personas o entidades que se establecen en su jurisdicción, generando así principios básicos de conducta.

*La rendición de cuentas*

Se establece la rendición de cuentas como requerimiento para todas las instituciones y entidades que puedan hacer análisis de las normas locales e internacionales, con el fin de determinar si puedan existir casos de corrupción. Los registros de las transacciones deben ser

exactos y claros, así como no deben tener ningún tipo de sesgo que lleve a pensar que pueden ocurrir actos de corrupción.

### *Independencia*

Estos países establecen normas para que los auditores externos sean independientes en los términos de las conductas y códigos de ética adoptados por cada uno de los países.

### **México-Chile**

#### **Establecimientos de responsabilidades y sanciones**

Existe una tendencia a establecer los responsables en los regímenes de contratación para que estos se vean obligados a responder por cada uno de sus actos y sean responsables por el delito de corrupción, así como una serie de sanciones dependiendo la incidencia que pueda llegar a tener el acto de corrupción

#### b) Diferencias

### **-Canadá-**

#### **Contabilidad engañosa**

Establece como delito llevar contabilidad engañosa que permita el ocultamiento de información que lleve a dar cuenta de los actos de corrupción.

### **-Estados Unidos**

#### **Medidas preventivas**

A través del FCPA, en este país se pretende evitar por medio de auditorías el pago de delitos de corrupción.

## Conclusiones

- Los países americanos pertenecientes a la OCDE y Colombia, han firmado las mismas convenciones anticorrupción de entidades como Naciones Unidas, OCDE y la OEA, con el fin de hacer frente a la amenaza latente que existe actualmente por la corrupción, lo que genera que estos países establezcan regulación anticorrupción que permita tener control sobre los actos de funcionarios públicos en transacciones internacionales.
- A partir de estas convenciones, los países establecieron regulación con el principio de transparencia a la información, que pretende establecer condiciones para que la información sea pública, y poder dar manejo a la información que tenga carácter de reservada.
- La finalidad de la regulación anticorrupción es el crecimiento óptimo de la economía a través de mejores prácticas. Todos los países suman esfuerzos fortaleciendo sus regulaciones con la finalidad de que sus economías estén protegidas de los costos que traen los actos de corrupción.
- Los sistemas jurídicos de los países son diferentes teniendo en cuenta su composición Geopolítica, lo que hace que su regulación tenga diferencias en comparación a las demás regulaciones, pues hay países donde los acuerdos internacionales priman por encima de las regulaciones locales.
- Todos los países analizados han establecido como norma de auditoría las *Normas Internacional de Auditoría*.
- Teniendo en cuenta que Estados Unidos es una gran potencia y por su experiencia en importantes actos de corrupción que han sacudido el mundo, es importante señalar la

vanguardia que representa este país en cuanto a normas que son referencia y de influencia significativa en la regulación anticorrupción a nivel mundial.

- Teniendo en cuenta la regulación de los demás países, se puede concluir que en Colombia se han hecho esfuerzos similares a los de los demás países en términos de legislación para poder hacerle frente al delito de la corrupción.

## Bibliografía

- Bermúdez, H. (1996). *Marco Conceptual para la Revisoría Fiscal en Colombia*. Bogotá.
- CANADA, OECD. (2015). Recuperado el 6 de Noviembre de 2015, de <http://www.oecd.org/canada/canada-and-oecd.htm>
- Cano, M. A. y Lugo, D. (s.f.). “Antecedentes”. En *United States InterAmerican Community Affairs* (Sitio Web). Recuperado el 30-08-2015 de <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008). *Orientación Profesional para la Revisoría Fiscal*. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Organización de Naciones Unidas –ONU-. Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción. *Resolución 58/4* (Asamblea General 31 de Octubre de 2003).
- Corporación Transparencia por Colombia. (2013). Sitio web de Corporación Transparencia por Colombia. Recuperado el 29 de Septiembre de 2014, de [http://www.transparenciacolombia.org.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=106&Itemid=535](http://www.transparenciacolombia.org.co/index.php?option=com_content&view=article&id=106&Itemid=535).
- Económico, O. d. (2010). OCDE. Recuperado el 05 de 08 de 2015, de OCDE: [http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery\\_Spanish.pdf](http://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_Spanish.pdf).
- Económico, O. y. (2000). OCDE. Recuperado el 05 de 08 de 2015, de OCDE: <file:///C:/Users/usuario/Downloads/Confianza%20en%20el%20Gobierno%20Medidas%20para%20fortalecer%20el%20marco%20%20C3%A9tico%20en%20los%20pa%C3%ADses%20de%20la%20OCDE.pdf>.
- Fiscalía General de la Nación. (2014). *Informe de Gestión 2013-2014*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- Flórez, V. D. (1994). “Ingreso de México a la OCDE” (pp. 517-523). En *Revista de Comercio Exterior*, junio de 1994.
- IFAC - IESBA (2009). Código de ética para profesionales de la contabilidad.
- IFAC. (2009). *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y el entorno*.
- IFAC. (2009). *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2015). Recuperado el 30 de noviembre de 2015, de <http://imcp.org.mx/>.

- KPMG Advisory Services Ltda. (2013). *Encuesta de Fraude en Colombia*. Bogotá: KPMG.
- López Carvajal, O. R. (2011). aprendeenlinea.udea.edu.co. Recuperado el 23 de Octubre de 2014, de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14635/12791>
- Lugo, D. (2002). “Nueva ley frente a los fraudes contables (Ley Sarbanes-Oxley – Julio 30, 2002)”. En *United States InterAmerican Community Affairs* (Sitio Web). Recuperado el 30-08-2015 de <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>.
- Mundial, B. (08 de Abril de 2004). Banco Mundial. Recuperado el 05 de 08 de 2015, de <http://www.bancomundial.org/temas/anticorrupcion/>.
- OCDE (2000). *Confianza en el Gobierno: medidas para fortalecer el marco ético en los países de la OCDE*. Trabajo bajo la responsabilidad de la Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación, México, a partir de las versiones originales en inglés y francés. París: Editions de l’OCDE.
- República de Colombia. Fiscalía General de la Nación. (2014). *Informe de gestión 2013-2014*. Bogotá: Fiscalía General de la Nación.
- Restrepo, M. (2009). *Sobre la Transparencia en la Gestión Pública*. Informe de Transparencia por Colombia (Índice de Transparencia y Estrategia Territorial). Medellín: Alcaldía de Medellín. Recuperado el 27 de septiembre de 2014 de <https://www.medellin.gov.co/irj/go/km/docs/enconfianza/articulosytemas/documentos/Transparencia%20en%20la%20Gesti%C3%B3n%20P%C3%BAblica.pdf>.
- OCDE. (2000). *Confianza en el Gobierno MEDIDAS PARA FORTALECER EL MARCO ÉTICO EN LOS PAÍSES DE LA OCDE*. Francia: Editions de l’OCDE.
- OCDE. (2009). *Recommendation of the Council for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*. Francia: OCDE.
- República de Colombia. Presidencia de la República (s.f.). *Proceso de adhesión de Colombia a la ODCE*. Recuperado el 8 de agosto de 2015 de <http://wsp.presidencia.gov.co/ocde/ocde/Paginas/proceso-adhesion-colombia.aspx>
- República de Colombia. Congreso de la República. (2011). *Modificación Estatuto Anticorrupción Colombiano, Ley 1474, 12 de Julio de 2011*. Bogotá.
- República de Colombia. Superintendencia de Sociedades (2014). *Convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales y Documentos Relacionados*. Bogotá: Superintendencia de Sociedades. OCDE.

- Pública, C. T. (2008). *Orientación Profesional. Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal*. Bogotá.
- Saccani, R. R. (2012). “Corrupción y Sobornos”. En Saccani, R. R. *Tratado de auditoría forense la investigación y prueba de los delitos de cuello blanco* (pp. 477-495). Buenos Aires: La Ley KPMG.
- Semana, P. (2014). “Dónde están los auditores”. En Dinero.com. Recuperado el 9 de Septiembre de 2014, de <http://www.dinero.com/edicion-impresa/editorial/articulo/en-donde-estan-auditores/119062>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2006). *Sistema Jurídico en México*. En S. C. Nación, (pág. 8). México.
- Transparencia Internacional. (2013). *Transparencia Internacional por Colombia*. Recuperado el 2014.