

**NOCIONES SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS CONTADORES
PÚBLICOS EN EJERCICIO DE LA REVISORÍA FISCAL Y LA IMPORTANCIA DE
SU CARACTERIZACIÓN**

**JORGE ALEJANDRO LÓPEZ CASTILLO
EDNA CAROLINA PÁEZ CONTRERAS**

JENNY SOSA CARDOZO



PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ, D.C. 2018

Tabla de Contenido

1. Resumen.....	3
2. Introducción	4
3. Justificación	7
4. Problema de Investigación	10
5. Pregunta de Investigación	11
6. Sistematización de la pregunta de investigación	12
7. Objetivos	12
7.1. Objetivo general	12
7.2. Objetivos específicos.....	12
8. Hipótesis	12
9. Metodología	13
10. Marco referencial	14
10.1. Marco histórico y legal.....	14
10.2. Marco teórico	20
10.2.1. Los sistemas jurídicos	20
10.2.2 Teorías de la pena.....	21
10.2.3. Teoría de aseguramiento	22
10.3 Marco conceptual	23
10.3.1. Servicios de aseguramiento	24
10.3.2. Auditoría	26
10.3.3. Revisoría Fiscal.....	27
10.3.4. Responsabilidad	29
10.3.5. Responsabilidad penal.....	30
11. La declaración internacional de responsabilidad de los auditores frente a la responsabilidad penal del revisor fiscal	38
11.1. Responsabilidad de los auditores.....	38
11.1.1. Países del “ <i>Commonwealth</i> ”.....	39
11.1.2. Estados Unidos.....	41
11.1.3. Unión Europea	43
11.2. Responsabilidad penal de los revisores fiscales en Colombia	45
11.2.1 Mediante la imputación de tipos penales de sujeto activo calificado.....	45
11.2.2. Por la aplicación de dispositivos amplificadores del tipo penal.....	48
11.2.3. Por las funciones del contador público.....	49
12. Las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente	52
12.1 Casos de revisores fiscales condenados penalmente por la comisión de algún delito en su ejercicio profesional	52
12.1.1 Caso Molinos del Cauca.....	53
12.1.2 Caso DMG	55
12.1.3 Caso Grajales S. A.	58
12.1.4 Caso Trans Oriental S. A.....	59
12.2 Casos relevantes en el contexto colombiano que involucran la responsabilidad del revisor fiscal	61
12.2.1 Caso Reficar	61
12.2.2 Caso desfalco a la DIAN	64
12.2.3 Caso Interbolsa.....	67
12.2.4 Caso “Panamá <i>papers</i> ”.....	69
12.3 Delitos por los que comúnmente responden los revisores fiscales	71
13. Mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales.....	73
13.1. Mecanismos de prevención	73
13.1.1. Abordar la corrupción desde la ética	73
13.1.2. Aplicación de salvaguardas	75
13.2. Recomendaciones.....	77
13.2.1 Inclusión de derecho penal en los programas de contaduría pública	77
13.2.2. Beneficios a los investigados por delación	78
14. Conclusiones	79
15. Referencias.....	81
16. Lista de Tablas	85

1. Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo general caracterizar la responsabilidad penal de los profesionales que prestan servicios de aseguramiento propios de la revisoría fiscal en Colombia. La pertinencia de este documento se justifica debido al aumento de los casos en los que los revisores fiscales que hacen auditoría se han visto involucrados o han sido declarados responsables penalmente por la prestación de estos servicios. De esta manera, se considera importante que el revisor fiscal y los auditores en general conozcan los eventos que, en medio de la realización de los servicios de aseguramiento, dieron o pueden dar lugar a la declaratoria de responsabilidad penal.

En primer lugar fue necesario crear un contexto a partir de la revisión de algunos de los casos más relevantes ocurridos en la Unión Europea, el Reino Unido, Estados Unidos y Colombia. Esto con el fin de determinar cómo se declara la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional y de los encargados de la revisoría fiscal en el contexto nacional. A su vez, se acudió a lo establecido por los diferentes ordenamientos jurídicos de los estados citados y a la normatividad penal colombiana para diferenciar la responsabilidad del auditor de la responsabilidad penal del revisor fiscal en Colombia.

En segundo lugar fueron identificadas las conductas que dieron lugar a la declaración de responsabilidad de estos profesionales, así como los tipos penales imputados a los revisores fiscales en Colombia. Finalmente, fueron expuestos algunos mecanismos de prevención, junto con recomendaciones, para que el auditor evite incurrir en conductas que puedan tener graves consecuencias contra su libertad y posibilidad de ejercer la profesión.

Palabras clave: responsabilidad penal, servicios de aseguramiento, revisoría fiscal.

2. Introducción

Los delitos y desfalcos¹ de orden económico y contable que se han presentado en los últimos años han sido base para el cuestionamiento del ejercicio de los prestadores de servicios de aseguramiento y, para el caso colombiano, de los revisores fiscales. Esta situación ha llevado a que los revisores se conviertan en sujetos de investigación, cuando se descubre o indaga algún delito financiero.

La Junta Central de Contadores es el ente encargado de ejercer la inspección y vigilancia del ejercicio de la contaduría pública en Colombia y tiene la potestad de imponer sanciones como amonestar, multar y suspender o cancelar la tarjeta profesional de quienes ejerzan la profesión y vulneren la ley. Esta entidad se encarga de sancionar a los contadores públicos por considerarlos responsables en el ámbito profesional; sin embargo, la responsabilidad de los revisores fiscales por la colaboración o intervención en los desfalcos económicos, contables o financieros no se limita al ámbito profesional o disciplinario, sino que ha permeado el ámbito penal. En este sentido, en el entorno nacional e internacional, quienes prestan servicios de aseguramiento se han visto involucrados en procesos de responsabilidad, en sentido general, y de responsabilidad penal², situación que ha generado cuestionamientos dentro de la comunidad contable respecto de cuáles circunstancias pueden llevar a que un revisor fiscal sea condenado penalmente y cómo se puede evitar este tipo de responsabilidad. En consecuencia, esta investigación busca caracterizar la responsabilidad penal en la revisoría fiscal y, adicionalmente, servir de apoyo a los contadores que quieran prestar este tipo de servicios.

Para lo anterior, esta investigación estudia la forma en la cual es determinada la responsabilidad de los auditores en algunos países cuyo desarrollo, frente a los servicios de

¹ Según RAE, el desfalcó corresponde a la apropiación de un caudal que se tenía bajo obligación de custodia

² En Colombia se ha hablado de responsabilidad penal. En el ámbito internacional se habl de manera general de responsabilidad

aseguramiento, es mayor que en Colombia, para luego concluir respecto de las diferencias entre la responsabilidad del auditor y la responsabilidad penal del encargado de la revisoría fiscal.

Las diferencias entre ambos tipos de responsabilidad (responsabilidad del auditor en el ámbito internacional y responsabilidad penal de los revisores fiscales) parten de la organización de los sistemas jurídicos de los países consultados. Así, en la comunidad de naciones pertenecientes al “*common wealth*”, cuyo sistema jurídico es el “*common law*”, se resuelve el tema de la responsabilidad mediante la aplicación, primordialmente, de las decisiones adoptadas por los tribunales judiciales en casos específicos, mientras que, en los sistemas jurídicos de corte civil, como en Colombia, la principal fuente del derecho para resolver los temas jurídicos es la ley. Por tanto, se observa que en países como Inglaterra, Canadá, Nueva Zelanda y Australia, la responsabilidad del auditor fue determinada en los casos consultados a partir de la forma como se resolvió en casos anteriores, mientras que en Colombia la responsabilidad penal del revisor fiscal se determina a partir de la aplicación de lo establecido en el Código Penal Colombiano (Ley 599, 2000) y en las demás leyes a las que aquella haga remisión.

La investigación se realizó por el interés de conocer cómo han respondido penalmente los revisores fiscales en Colombia, motivada por el crecimiento que se ha presentado en el número de auditores sancionados y revisores fiscales investigados y condenados en medio de la prestación de servicios de aseguramiento. Esto permitió identificar la relación que existe entre el incumplimiento de las normas éticas de la profesión y la condena que el derecho les impone a los profesionales que prestan servicios con fines distintos a aumentar el grado de confianza de los usuarios en la información auditada. Por otra parte, resulta de interés académico la indagación sobre la responsabilidad de los profesionales, al ser uno de los temas más importantes dentro de la teoría de los servicios de aseguramiento. En este sentido, se destaca que la extensión de esta teoría puede llevar a que el estudio de la responsabilidad no sea abordado con suficiencia.

También reviste gran importancia abordar el tema de la responsabilidad penal desde el ámbito académico y profesional; el contexto colombiano demuestra que los revisores fiscales, en detrimento de la integridad que los debe caracterizar, han sido parte de los casos más sonados de corrupción en la última década, lo cual invita, así sea como forma de prevención, a conocer las penas que este tipo de comportamientos genera.

La metodología utilizada para diferenciar la responsabilidad de los auditores consistió en revisar parte de la literatura referida a la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional y compararla con las normas que identifican la comisión de un delito en ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia. De otro lado, para identificar las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente, se recolectó información y se analizaron ocho (8) casos con la fuente de las acusaciones formuladas por la Fiscalía General de la Nación, las decisiones tomadas por la jurisdicción ordinaria colombiana y algunas decisiones de la Junta Central de Contadores, la cual, si bien no es una entidad que tome decisiones de corte penal, sí sanciona por responsabilidad profesional a aquellos profesionales que incurren en delitos en el ejercicio de la profesión. Finalmente, para la propuesta de mecanismos de prevención se revisaron las fórmulas planteadas hasta ahora por la comunidad académica y se agregaron algunas consideraciones propias.

Así, de acuerdo con el objetivo general de este trabajo, se debe identificar qué es la responsabilidad penal, cómo se aplica en Colombia y, seguidamente, identificar cuáles son las conductas que le pueden ser imputadas al encargado de la revisoría fiscal dentro de la prestación de su servicio. Lo anterior, contrastado con algunas de las formas de determinar la responsabilidad, en sentido amplio, de los auditores y sumado a la revisión de algunas propuestas dirigidas a mitigar el impacto que ha tenido la pérdida de la confianza hacia la profesión contable.

De esta forma, para comprender cómo se ha desarrollado la responsabilidad de los revisores fiscales, se presentará en el marco referencial un breve repaso respecto de la auditoría, su origen y evolución, algunas normas legales que la han regulado, la aproximación a la construcción de una teoría sobre esta figura y se hará referencia a algunos de sus conceptos. Al tiempo, se abordará el concepto de la responsabilidad, de la responsabilidad penal de manera específica y, en ese sentido, de las conductas punibles, entendidas como conductas típicas, antijurídicas y culpables que acarrearán la imposición de una pena para el sujeto agente.

Seguidamente, se expondrá la diferencia entre las formas de determinación de la responsabilidad de los auditores en el capítulo denominado *“la declaración internacional de responsabilidad de los auditores frente a la responsabilidad penal del revisor fiscal”*. Luego, serán revisados algunos casos ocurridos en Colombia, en el capítulo denominado *“Las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente”*. Por último, serán presentadas algunas propuestas que permitan, a los profesionales encargados de este órgano social en Colombia, evitar incurrir en conductas penales en medio de la prestación de los servicios de aseguramiento en el capítulo titulado *“Mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales”*.

3. Justificación

Pacini, Hillison & Sinason (2000) afirman que la prestación de servicios de aseguramiento está en crisis desde la década de 1970 por el aumento de casos en los que han sido declarados responsables los auditores. Entre ellos, el juicio de 1999 en el cual PricewaterhouseCoopers fue condenada a pagar £68 millones (GBP) al grupo económico de Robert Maxwell y Ernst & Young. De igual forma, relatan que en 1994 había demandas por \$1.3

billones (CAD) contra contadores canadienses; \$8 billones (AUD) en 1999 frente a auditores de Australia y \$1.1 billones (NZD) en 1993 hacia firmas de Nueva Zelanda.

Andon, Free, & Scard (2015) aluden a la ‘Asociación de Examinadores Certificados de Fraude’ (ACFE, por su sigla en inglés) para informar que el costo total por fraudes en el mundo asciende a 3.7 trillones de dólares y que el 77 por ciento de estas conductas son cometidas por personas que pertenecen, entre otras, al área contable de las organizaciones. De hecho, la realidad colombiana no escapa a las cifras citadas, la Junta Central de Contadores ha sancionado 604 revisores fiscales entre 2007-2017 (Dinero, 2017). En ese sentido, y a manera de ejemplo, vale citar el caso de los revisores fiscales principal y suplente de la extinta sociedad Molinos del Cauca, en su orden, Rodrigo de Jesús Palacios García y Yolanda de Jesús Vanegas Oquendo, quienes fueron condenados como coautores de los delitos de falsedad ideológica en documento privado y estafa por certificar Estados Financieros que no correspondían a la realidad. Adicionalmente, se les impuso multas y se les inhabilitó por el mismo tiempo de la condena para desempeñar funciones públicas.

Ahora bien, la referencia a conceptos como “el debido cuidado” y “relación especial entre las partes” en medio de la realización de una auditoría plantea problemáticas respecto de quiénes son las partes que intervienen en un servicio de aseguramiento y de la declaración de responsabilidad de los profesionales que prestan dichos servicios. Para esto, debe ser identificado si la relación entre las partes corresponde a una auditoría y, posteriormente, si la negligencia en la realización de esta, causa un daño al usuario que obligue al auditor a responder por las consecuencias de dicha omisión. Asimismo, la declaración de responsabilidad penal de los revisores fiscales requiere de un estudio detallado no solo por la falta de consenso respecto de cuáles son todas actividades que debe realizar un profesional encargado de este órgano social,

sino por la extensión de la dogmática penal que tampoco identifica una fórmula única respecto de la declaración de la responsabilidad penal y mucho menos frente a los revisores fiscales.

Es importante recordar que el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, desde el interior de la Federación Internacional de Contadores, desarrolló un Código de Ética para que sea observado por los profesionales de la contabilidad en medio de la realización de su labor. Acorde con esto, el ordenamiento jurídico colombiano acogió varias de las disposiciones establecidas en dicho catálogo de normas, mediante la expedición del anexo 4 del decreto 2420 de 2015 (por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información

y se dictan otras disposiciones) que reguló la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Así, fue establecido que el Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral y conservar una actitud honesta en cualquier circunstancia. De hecho, la norma referida determinó que dará lugar a la cancelación de la tarjeta profesional, entre otras sanciones, haber sido condenado por delitos contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia, por razón del ejercicio de la profesión. Lo anterior se menciona porque la relación entre la integridad de los auditores y las consecuencias de prestar un servicio de aseguramiento con fin diferente a aumentar la confianza de los usuarios en el asunto objeto de la auditoría es innegable. Así, una conducta contraria a los requisitos éticos seguramente generará la declaración de algún tipo de responsabilidad del auditor. Igualmente, la determinación de la responsabilidad penal probablemente conlleva la vulneración de un precepto de tipo ético, en el caso de Colombia, por parte de los encargados de cumplir con los fines de la Revisoría Fiscal como órgano social.

4. Problema de Investigación

Pacini, Hillison & Sinason, (2000) explican que la manera de decidir la responsabilidad del auditor en la prestación de servicios de aseguramiento de información financiera varía según el Estado que se estudie. En el caso de los países pertenecientes al “*common wealth*” se observa que cada Corte Suprema tiene la autoridad y el poder de establecer una línea decisoria frente a las demás cortes de su mismo país. Así las cosas, es establecido que en el Reino Unido, Canadá, Nueva Zelanda y Australia, el auditor solo responderá ante los usuarios más “próximos” y “previsibles”, como la junta de socios que contrata el servicio, por eventuales errores en su labor y no ante terceros inversionistas con intenciones personales. Sin embargo, en Estados Unidos no se cuenta con la misma claridad al respecto; hay 50 jurisdicciones diferentes y, en consecuencia, la corte de cada Estado miembro es autónoma en sus decisiones a partir de la aplicación del estándar escogido, entre los cuales están: (i) estricta relación contractual, (ii) relación contractual cercana, (iii) posibles beneficiarios y (iv) cualquier usuario previsible. Al respecto, Sorensen & Miller (2017) recuerdan que el sistema jurídico es una combinación de “*common law*” y normas emitidas por la profesión. Así, antes de la entrada en vigor del acta Sarbanes-Oxley de 2002 (en adelante acta SOX), la regulación aplicable a los servicios de auditoría consistía en: (i) las actas de seguridad de 1933 y 1934, y (ii) los estándares de auditoría emitidos y publicados por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés).

De otro lado, en Colombia no hay consenso sobre la forma de interpretar las normas que dan lugar a la responsabilidad penal del revisor fiscal. De hecho, la dogmática penal, entendida en este trabajo como el estudio de la facultad que tiene el estado de castigar a sus asociados por la realización de conductas reprochables, ni siquiera es abordada de manera uniforme por los estudiosos del derecho penal. Lo anterior, encuentra sustento en que las diversas escuelas de estudio abordan el análisis de la conducta punible de forma diferente. Adicionalmente, existen

normas por fuera de la codificación de la Ley 599 de 2000, como sucede con el Código de Comercio colombiano, que se refieren expresamente al revisor fiscal como autor de conductas punibles mientras que el Código Penal no reconoce expresamente a este profesional como un sujeto activo determinado. Además, la responsabilidad no es el aspecto por estudiar más relevante entre la comunidad contable.

Así las cosas, establecido que la forma de determinar la responsabilidad corresponde a un ejercicio del derecho propio del sistema jurídico de cada Estado, que la prestación de servicios de aseguramiento requiere del cumplimiento de ciertos postulados para identificar que ese servicio corresponde a una auditoría y que la responsabilidad penal por la realización de conductas punibles por parte del encargado de cumplir con las funciones del órgano social de la revisoría fiscal no solo abarca lo establecido en el Código Penal, sino lo estipulado en cualquier otra norma que proteja bienes jurídicos y, al mismo tiempo, trate de evitar la realización de acciones vulneradoras de derechos, vale la pena formularse preguntas que conlleven a determinar, ¿cuál es la responsabilidad penal de los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal?. Lo anterior a partir de cuestionamientos que permitan: i) diferenciar la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional en comparación con la responsabilidad penal del revisor fiscal, ii) identificar cuáles son las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente y iii) proponer algunos mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales que eviten la comisión de conductas contrarias a la normatividad penal colombiana.

5. Pregunta de Investigación

¿Cuál es la responsabilidad penal de los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal?

6. Sistematización de la pregunta de investigación

- ¿Cómo se diferencia la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional en comparación con la responsabilidad penal del revisor fiscal?
- ¿Cuáles son las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente?
- ¿Cuáles pueden ser mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales?

7. Objetivos

7.1. Objetivo general

Caracterizar³ la responsabilidad penal de los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal.

7.2. Objetivos específicos

- Diferenciar la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional frente a la responsabilidad penal del revisor fiscal.
- Identificar las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente.
- Revisar mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales.

8. Hipótesis

- H0: La responsabilidad penal de los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal se determina a partir de la realización de conductas con sujeto activo determinado.

³ “Determinar los atributos peculiares de alguien o de algo, de modo que claramente se distinga de los demás. U. t. c. pml.”

- H1: La responsabilidad penal de los contadores públicos en ejercicio de la revisoría fiscal se determina por la ocurrencia de varios factores: mediante la imputación de tipos penales de sujeto activo calificado, por la aplicación de dispositivos amplificadores del tipo penal y por las funciones del contador público.

9. Metodología

La metodología de investigación que se adoptó para desarrollar es acorde con lo establecido por Hernández Sampieri, Fernández Collado & Baptista Lucio (2010), de tipo cualitativo y fue abordado de forma deductiva; se exploró la forma en la que se determina la responsabilidad, en sentido general, de los auditores en el ámbito internacional y la responsabilidad penal de los revisores fiscales en el contexto colombiano, desde los casos revisados y de las normas aplicadas a estos. De esta forma, el objetivo general, referido a la caracterización de la responsabilidad penal del revisor fiscal se cumplió mediante la realización de los tres objetivos específicos citados anteriormente.

Así, para diferenciar la responsabilidad de los auditores se hizo uso de fuentes secundarias mediante la revisión de la literatura internacional que se refiere a este tema y, posteriormente, fue comparada con las normas que identifican la comisión de una conducta punible en desarrollo de la revisoría fiscal en Colombia. De otro lado, para identificar las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente se recogió información de fuentes secundarias como la Fiscalía General de la Nación, la jurisdicción ordinaria colombiana y la Junta Central de Contadores. En este tema se explica la responsabilidad penal, sin perjuicio de que se hagan comentarios sobre otro tipo de consecuencias. Finalmente, para la revisión de mecanismos de prevención, se estudiaron las fórmulas planteadas hasta ahora por la comunidad académica.

10. Marco referencial

El marco referencial para este trabajo se compone de un marco histórico y legal, de un marco teórico y de un marco conceptual. La unión del marco histórico con el marco legal se debe a que la revisoría fiscal ha sido inagotablemente regulada, por lo cual es necesario presentar de forma simultánea el desarrollo que ha tenido esta figura desde las modalidades primarias de control en las organizaciones, hasta la concepción de una auditoría integral y las normas que han intentado regular dicha figura durante este periodo. Seguidamente, el marco teórico intenta resumir los postulados que configuran una auditoría, a falta de una teoría que la defina. Asimismo, se revisa una de las teorías asociadas a las funciones de la pena para justificar qué parte del interés de este trabajo es que los revisores fiscales conozcan las consecuencias de un actuar motivado por fines diferentes al aumento de la confianza de los usuarios en la información y así eviten realizarlas. Finalmente, se presenta un marco conceptual en el que son descritos los principales conceptos de la teoría del aseguramiento y del derecho penal.

10.1. Marco histórico y legal

Para entender el desarrollo de la responsabilidad penal de los revisores fiscales, es importante comprender el desarrollo de esta figura, sus funciones y el relevante papel que ha desempeñado en la sociedad.

A través de la historia, los seres humanos, seres racionales, han ejecutado un sin número de conductas como consecuencia de su intelecto y de su instinto de supervivencia. Una de estas fue la de conformar la sociedad, como lo estableció el filósofo griego Aristóteles, el hombre es un animal político. De acuerdo con Cano (1957), y como consecuencia del deseo de agruparse en sociedades, surge la necesidad de legislar, de protegerse entre ellos mismos y de los actos que

estos seres humanos puedan realizar. Ejemplo de ello son los códigos de Hammurabi, escritos alrededor de 1750 A.de.C. en la región de Mesopotamia, los cuales consistían en determinar ciertas conductas que generaban daños a la sociedad para prohibirlas y tipificar sanciones a quienes las cometieran. De esta forma, la descripción de conductas humanas generadoras de daño a algún perteneciente al grupo social, así como la referencia a la obligación de cumplir una sanción y de resarcir los perjuicios causados contenidos en dicho código podría entenderse como una de las primeras alusiones al concepto de responsabilidad.

Según Creus (1995), la responsabilidad puede tener diferentes fuentes: como consecuencia de la comisión de un delito o por cualquier otra causa legal. De esta manera, pueden coexistir diferentes tipos de responsabilidad: la civil, que puede ser contractual o extracontractual; la estatal; la social; la disciplinaria; la profesional y la penal. Frente a esta última, Gaviria Londoño, (2005) afirmó que resulta ser “personalísima”; puede atribuírsele una pena o una medida de seguridad a un determinado autor por el hecho propio, nunca por el ajeno.

Ahora bien, a través de la historia del derecho penal se ha cuestionado quién debería determinar la responsabilidad penal de los sujetos. Sin embargo, se ha llegado a un consenso entre todos los ordenamientos jurídicos del mundo en que el encargado de identificar, investigar y castigar todas las conductas nocivas para la sociedad es el Estado. De esta forma, cuando se realizan conductas que causen perjuicios a la sociedad y se encuentren tipificadas como delitos, se genera responsabilidad penal para el autor, la cual será castigada por el estado a través del ejercicio de su poder punitivo o *ius puniendi*. Al respecto, vale decir que los profesionales encargados de prestar servicios de aseguramiento no han sido ajenos al ejercicio de dicho poder punitivo; como se dijo, la prestación de servicios de aseguramiento inició un periodo de crisis desde la década de 1970.

De esta forma, es importante destacar la evolución que ha tenido la figura de la revisoría fiscal desde sus orígenes, a partir de la citada época de crisis, hasta llegar a la forma de verla en la actualidad. Bermúdez (2000) sostiene que, en principio, el comerciante realizaba él mismo la autosupervisión de los actos de su empresa. Luego, cuando el comerciante reconoció la necesidad de aliarse con personas expertas en otras áreas en pro del desarrollo de su actividad, surgió el derecho de inspección. Sin embargo, el crecimiento de la empresa exigió que la supervisión de esta fuera delegada a la figura de “el síndico”. Esta figura se convirtió en una *“solución a los problemas ocasionados por el elevado número de socios, a la falta de experiencia de éstos, a su poca dedicación, a los peligros que implica su eventual carácter de competidores”* (Bermúdez, 2000). Sin embargo, el giro de los negocios llevó a que la actividad del síndico estuviera dirigida a una auditoría que diera cuenta de la situación financiera de la empresa con el objeto de que los terceros pudieran predecir el comportamiento de la corporación. De acuerdo con Bermúdez (1996), el antecedente más remoto de dicho síndico es el artículo 562 del Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá, adoptado en toda la república de Colombia en 1887. Esta norma hablaba de dos figuras: un comisario pagado por las compañías, que verificaba las operaciones de los administradores y la Junta de Vigilancia, quienes se encargaban de verificar la constitución legal de la compañía, inspeccionaban libros y la realidad de los valores sociales. Posteriormente, la primera ley que habló del revisor fiscal fue la Ley 58 de 1931, cuya entrada en vigor solo fue hasta 1937. En esta se establecieron por primera vez ciertas funciones, limitaciones y características del revisor fiscal. Adicionalmente, según Blanco Luna (1988), dicha ley le asignó responsabilidad solidaria por los daños que causaren a los socios y acreedores, debido a su negligencia frente a la realización de sus obligaciones. Si bien la Ley 58 de 1931 fue la primera en hablar de la figura de la revisoría fiscal, no fue la primera en entrar en vigor. En 1935 comenzó a regir la Ley 73, la cual describió la figura de la revisoría

fiscal, su obligatoriedad para las sociedades anónimas y el establecimiento de las funciones de quien desarrollara este encargo. De esta forma, con el propósito de dotar de fuerza a la Ley 73 de 1935, el Decreto 1946 de 1936, en su artículo 1, ordenó a las cámaras de comercio no renovar la inscripción de las sociedades anónimas hasta que estas nombraran a un revisor fiscal.

En esta primera regulación aún no se exigía ser contador público como requisito para adquirir la calidad de revisor fiscal. Debido a lo anterior, mediante la resolución 531 de 1941, aprobada por el Decreto 1357 del mismo año, se reglamentaron las funciones de los contadores juramentados y en el artículo 17, numeral 6, se menciona la revisoría fiscal como unas de ellas. De lo anterior se desprende que los contadores serían considerados de manera especial para la provisión de los cargos de revisores fiscales en las sociedades anónimas, pero fue el Decreto 2373 de 1956, mediante el cual, finalmente el Gobierno Nacional exigió que los revisores fiscales obligatorios fuesen contadores, razón por la que el régimen del revisor terminó completado por las disposiciones especiales de la citada profesión.

En los siguientes años, y para la segunda mitad del siglo XX, surgieron diferentes normas que regularon el servicio de revisoría fiscal; por ejemplo, el Decreto 2521 de 1950 estipuló que el revisor fiscal debía ser persona natural, impuso limitaciones, reguló funciones, facultó a la Superintendencia para imponerle multas y extendió expresamente su responsabilidad durante el periodo de liquidación de la compañía fiscalizada. Adicionalmente, para efecto de las penas se asimiló el contador a funcionario público, estipulación esencial que se debe tener en cuenta al analizar la responsabilidad penal del revisor fiscal. Otros ejemplos son el proyecto de Código de Comercio de 1958, que propuso el establecimiento de la revisoría plural y, entre otras disposiciones, consagraba los términos en los cuales el revisor fiscal sería imputable de falsedad documental. Por su parte, la Ley 145 de 1960, que derogó el Decreto 2373 de 1956 suprimió las categorías de contador inscrito y contador público, mantuvo la exigencia de que los revisores

fiscales obligatorios fuesen contadores, estableció que la dependencia laboral inhabilitaba al contador público para dar fe pública, salvo en el caso de los revisores fiscales y mantuvo la asimilación a funcionarios públicos (Bermúdez, 1996).

De esta forma, el crecimiento de las obligaciones asignadas a la revisoría fiscal se tradujo en la necesidad de hacer específica la forma en la que pueden responder estos profesionales por el actuar indebido en la realización de su encargo. Así, el Decreto 1651 de 1961 consagró la sanción de cancelación de la inscripción profesional de los revisores fiscales obligatorios, que autorizaran o intervinieran en la elaboración de declaraciones de renta inexactas y, en 1972, con la entrada en vigor del Decreto Ley 410 de 1971, mediante el cual se adoptó un nuevo código de comercio, se estipuló que la responsabilidad del revisor fiscal podría generarse en cuatro escenarios: responsabilidad civil, penal, administrativa y disciplinaria. Ese Código de Comercio reguló íntegramente el tema de sociedades comerciales y derogó todas las normas relativas a esta temática, entre otras, la Ley 58 de 1931, la Ley 73 de 1935 y el Decreto 2521 de 1950. Subsistieron las Leyes 151 y 155 de 1959 y 145 de 1960. Además, impuso la revisoría fiscal obligatoria para las sociedades por acciones y las sucursales de sociedades extranjeras, integró las inhabilidades consagradas en diferentes normas, actualizó las funciones del revisor fiscal e incluyó la colaboración con el Estado, mantuvo el contenido del dictamen y consagró un informe adicional para la asamblea o junta de socios.

En los años siguientes, el desarrollo de la figura de la revisoría fiscal fue principalmente dado frente a obligaciones relativas a la declaración de impuestos. En este sentido se expidieron, el Decreto 2815 de 1974, la Ley 9 de 1983, el Decreto 3410 de 1983, el Decreto 3541 de 1983, la Ley 55 de 1985 y el Decreto 2503 de 1987. Seguidamente, en 1998, la Superintendencia de Sociedades, Bancaria y la Comisión Nacional de Valores, mediante las circulares SS-005, SB-

076 y CNV-15 de 1989, caracterizaron la revisoría fiscal como permanente, íntegra, independiente de acción y criterio y con una función preventiva (Bermúdez, 1996).

Una de las normas hito para la profesión contable en la actualidad es la Ley 43 de 1990, por medio de la cual se reformó el estatuto de la profesión contable. Esta norma relaciona la revisoría fiscal con la actividad contable y obliga a los revisores a cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Además, hizo una importante precisión sobre la fe pública y la limitó a los actos propios de la profesión contable, al conservar la asimilación a funcionarios públicos. Adicionalmente, confirmó la exigencia referida a la calidad de contador para los casos en que la revisoría es obligatoria, los cuales aumentaron al disponer que todas las sociedades comerciales que superen los 5000 salarios mínimos de activos brutos o los 3000 salarios mínimos de ingresos brutos a 31 de diciembre de un año deberán tener tal funcionario (Bermúdez, 1996). Además, fue esta norma la que estableció el código de ética y en él describió los principios que deben ser observados por el revisor fiscal. Posteriormente, fue expedida la Ley 222 de 1995, norma que modificó el código de comercio, de especial trascendencia en el análisis de la responsabilidad penal de los revisores fiscales. Esta ley reguló la figura de estados financieros dictaminados y estableció su autenticidad, consagró el deber de indemnizar los perjuicios derivados de la ausencia de estados financieros y se refirió a la responsabilidad penal en los artículos 157, 212 y 293. Lo anterior evidencia no solo el desarrollo de la revisoría fiscal sino la incesante carga de responsabilidades que hoy debe cumplir este profesional.

Según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, mediante orientación profesional del 21 de junio de 2008 menciona que:

A la Revisoría Fiscal le corresponde, por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones.

En 2009 se expide la Ley 1314, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, esta norma fue reglamentada en el Decreto 0302 de 2015 y allí se impuso, expresamente, la aplicación obligatoria de estas normas para 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 SMMLV de activos o más de 200 trabajadores. Actualmente, se encuentra en trámite en el congreso un proyecto de ley presentado en 2016, que pretende adicionar un capítulo al Decreto Único Reglamentario del sector comercio, industria y turismo, en el cual se modifican las funciones del revisor fiscal y se realizan especificaciones sobre la labor y su dictamen.

10.2. Marco teórico

10.2.1. Los sistemas jurídicos

Como quiera que la determinación de la responsabilidad varía de acuerdo con el sistema jurídico donde se realice la prestación del servicio, es necesario marcar la diferencia entre el derecho consuetudinario o “*common law*” y el derecho civil. Gamez & Cuñado (2018) se refiere al *Common Law* como el derecho común que está vigente en la mayoría de los países de tradición anglosajona pertenecientes al “*common wealth*”. Este sistema jurídico está basado, primordialmente, en las decisiones adoptadas por los tribunales respecto de todos los tipos de responsabilidades. Se compone de normas no escritas (*unwritten*) y no promulgadas o sancionadas (*unenacted*) y es de carácter eminentemente jurisprudencial. Tiene por principio “*la acción crea el derecho*”, lo cual sugiere que son las acciones o los procedimientos judiciales los que crean el derecho. Lo anterior contrasta con los sistemas de derecho civil, como el colombiano o el imperante en algunos países de Europa continental, donde la principal fuente de derecho es la ley.

Por esto, la forma de determinar la responsabilidad de los auditores en países distintos a Colombia será abordada a partir de los casos estudiados, mientras que la responsabilidad penal del revisor fiscal será estudiada a partir de lo establecido en el Código Penal y demás normas complementarias. Nótese que en el capítulo denominado “*las conductas que han llevado a los revisores fiscales a responder penalmente*” se hace alusión a algunos casos sonados en Colombia, lo cual no quiere decir que el sistema jurídico colombiano sea igual al *common law*, sino que se hizo referencia a estos casos para demostrar la aplicación de la ley.

10.2.2 Teorías de la pena

En este marco es importante revisar cuál es el propósito o la función de la pena. Esto como quiera que una de las motivaciones para realizar el presente trabajo fue presentar las consecuencias penales para el revisor fiscal como una forma de desalentar la comisión de futuros delitos. Con esto no se quiere suponer la mala fe de los revisores fiscales actuales y futuros, sino aportar de alguna forma a disminuir la crisis que viven los profesionales que prestan servicios de aseguramiento por la pérdida de la confianza hacia ellos y el descrédito de la profesión contable.

Ahora bien, tradicionalmente han existido diferentes teorías sobre la función de las penas las cuales buscan justificar por qué condenar la comisión de un delito con sanciones de orden penal. Al respecto, la doctrina, jurisprudencia y la misma norma penal han llegado a cinco funciones básicas de la pena:

- i) Prevención general: se refiere a una función intimidadora que permite desincentivar a posibles delincuentes que pudieran surgir de la colectividad (Puig, 1986).

- ii) Prevención especial: se refiere a desincentivar al sujeto ya castigado a reincidir en la misma conducta o en la comisión de otro delito que le acarrearía consecuencias penales (Puig, 1986).
- iii) Retribución justa: busca castigar al condenado, imponer un mal a causa de la realización de otro mal proporcional (Oneca, 1945).
- iv) Reinserción social: busca readaptar a los valores de la sociedad que el delincuente ha rechazado (Velásquez, 2012).
- v) Protección al condenado: función del Estado de verificar que el condenado no sea víctima de amenazas o retribuciones de las víctimas (Cortés, 2012).

Dicho esto, las teorías penales denominadas relativas o de prevención, que se refieren al cumplimiento del objetivo de prevención general, descrito en líneas precedentes, justifican, en parte, los motivos que dieron origen a este trabajo. Lo anterior por cuanto al exponer los casos y situaciones que han hecho incurrir a los revisores fiscales en responsabilidad de orden penal, se pretende desincentivar a los revisores o futuros revisores fiscales de incurrir en este tipo de conductas delictuosas.

10.2.3. Teoría de aseguramiento

La auditoría se justifica, según Flint (1988), en la necesidad de responsabilizar a quien debe rendir cuentas. Así, establece que una auditoría se debe ejecutar cuando hay una relación de responsabilidad entre dos o más partes; es decir, un compromiso de desempeño que una parte debe a otra, porque se quiere establecer credibilidad en la información auditada, porque la calidad del desempeño comporta un interés público o porque se desea establecer la autenticidad de las aserciones hechas por los preparadores de la información. Además, es necesaria una

auditoría, porque el asunto es demasiado remoto, complejo y significativo como para que cualquier persona lo estudie; debe ser corroborado mediante evidencia y el resultado debe ser expresado claramente. Ahora bien, la auditoría debe realizarse con total independencia entre las partes y mediante la fijación de estándares de responsabilidad para cada una de ellas. Finalmente, establece que la auditoría debe generar un beneficio mayor al costo de realizarla.

Por su parte, Bermúdez (1996) sostiene que la auditoría se basa en supuestos; una actividad fiduciaria, la difusión de información a terceras personas y la barrera entre los usuarios y la información que impida que estos verifiquen su veracidad. Además, requiere que la actividad realizada sea de interés público, que la competencia, independencia y objetividad profesional se traduzcan en confianza respecto la labor del auditor, que la vigilancia ejercida por el auditor conlleve a responsabilización de quien gobierna. Además, la auditoría supone que se debe realizar de forma proporcional a los recursos asignados y de acuerdo con un quehacer cuyo incumplimiento pueda generar responsabilidad del auditor.

10.3 Marco conceptual

Esta parte del marco referencial pretende abordar los conceptos más relevantes utilizados en el documento. De esta forma, serán expuestas las definiciones propuestas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (en adelante, IAASB⁴ por sus siglas en inglés) respecto de los servicios de aseguramiento y la auditoría. De forma seguida, serán revisados los pronunciamientos de algunos autores para la aproximación a la revisoría fiscal. Luego, será revisada la figura de la responsabilidad y, finalmente, se abordará la responsabilidad penal mediante la referencia de lo establecido por la doctrina.

⁴ International Auditing and Assurance Standards Board

10.3.1. Servicios de aseguramiento

International Auditing and Assurance Standards Board, en adelante IAASB (2016) por sus siglas en inglés, define el servicio de aseguramiento como aquel en el cual un profesional expresa una conclusión para mejorar el nivel de confianza de los usuarios de la información, diferentes a la parte responsable, sobre el resultado de una evaluación o medición de un asunto frente a un criterio. Arens, Beasley & Elder, (2007) plantean que estos servicios son valorados por los usuarios; mejoran la calidad, la confianza y la relevancia de la información, debido a que el profesional es independiente y carece de sesgos frente a ella.

La evaluación o medición de un asunto frente a un criterio se refiere, por ejemplo, a determinar si la información financiera histórica⁵ (asunto) de una entidad se elaboró de acuerdo con las normas (criterio) que regulan el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos en los estados financieros y, en consecuencia, determinar si esta información refleja fielmente la situación financiera, el rendimiento y el flujo de efectivo del ente económico (resultado). Además de la definición, IAASB (2016) establece los elementos que conforman un servicio de aseguramiento: i) relación de responsabilidad entre tres partes, ii) asunto principal, iii) criterio, iv) evidencia suficiente e v) informe escrito.

10.3.1.1. Relación de responsabilidad entre tres partes

Este vínculo incluye: i) la parte responsable (persona o grupo de personas encargadas de preparar la información que será objeto de evaluación o medición), ii) el profesional (persona o grupo de personas que prestan el servicio de aseguramiento) y iii) los usuarios (personas a las

⁵ El literal g) del párrafo 13 de la NIA 200 define el concepto de información financiera histórica como la “relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores”.

que está dirigida la conclusión; puede incluir a la parte responsable, pero no son los únicos usuarios).

10.3.1.2. Asunto principal

Es la información que será evaluada. Puede ser sobre asuntos referidos a: i) desempeño financiero (p.e. información financiera histórica), ii) desempeño financiero futuro (p.e. Flujos de efectivo) iii) desempeño no financiero (p.e. control interno), iv) características físicas (p.e. capacidad de la planta) iv) sistemas y procesos (p.e. tecnología de la información) y v) cumplimiento (p.e. regulación laboral). Según sea el asunto, la información puede ser cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva, referida a una fecha o a un periodo. Además, un asunto debe ser verificable mediante procedimientos y medible frente a un criterio.

10.3.1.3. Criterio

Punto de referencia para evaluar y medir el asunto principal. Pueden ser formales (p.e. ley) o menos formales (p.e. acuerdos internos sobre horario de ingreso a la fábrica). IAASB (2016) establece que un criterio adecuado debe ser relevante (determinante en toma de decisiones), completo (no omita factores relevantes), confiable (permite inferencias razonables), neutral (libre de juicios) y comprensible.

10.3.1.4. Evidencia suficiente

La Real Academia de la Lengua Española (2018) define evidencia como la “*prueba determinante en un proceso*”. De esta forma, la suficiencia corresponde a un aspecto cuantitativo de la evidencia que varía según el riesgo asociado al asunto a evaluar; entre mayor sea el riesgo asociado al asunto, mayor será la cantidad de evidencia requerida para determinar que la

información está libre de errores materiales. Al respecto, IAASB (2016) precisa que el profesional debe prestar el servicio de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional⁶ para obtener evidencia suficiente referida a que el asunto está libre de incorrecciones materiales⁷.

10.3.1.5. Informe escrito

Reporte que contiene una conclusión en la cual se afirma que el asunto cumple con el criterio utilizado para la evaluación y medición de la información.

10.3.2. Auditoría

IAASB (2005) distinguió dos tipos de servicios de aseguramiento, de acuerdo con el nivel de seguridad requerido: para un nivel de seguridad razonable, el servicio de aseguramiento corresponderá a una auditoría. Mientras que para un nivel de seguridad moderado, el servicio de aseguramiento será una revisión⁸. El consejo citado agregó en 2016, respecto del nivel de seguridad razonable, que el profesional debe reducir el riesgo de auditoría⁹ a un nivel aceptablemente bajo. Por su parte, el nivel de seguridad moderado solo permite la reducción del riesgo de auditoría a un nivel aceptable que, en todo caso, es mayor al permitido en una auditoría. De esta manera, se entiende la auditoría, en el contexto actual, como un tipo de servicio de aseguramiento, cuyo nivel de seguridad frente a la disminución del riesgo (de

⁶ El literal l) del párrafo 13 de la NIA 200 define el concepto de escepticismo profesional como la “actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría”.

⁷ El literal i) del párrafo 13 de la NIA 200 define el concepto de incorrección como la “diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes”.

⁸ Al respecto, vale decir que el consejo citado insistió en la diferenciación entre los tipos de servicio de acuerdo con el nivel de seguridad en el Manual publicado en 2016, pero esta vez omitió confirmar la denominación auditoría-revisión.

⁹ El párrafo 5 de la NIA 200 define el concepto riesgo de auditoría como aquel en el que el auditor expresa una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales.

auditoría) es razonable y que, además, agrega valor a la organización a partir de la generación de confianza sobre asuntos como la eficacia de la gestión, la información financiera y el cumplimiento de procesos de gestión, control y gobierno, el cual puede ser prestado por una firma, que corresponde a un profesional o un grupo de profesionales y su conclusión tiene alta injerencia en la toma de decisiones de los terceros interesados.

10.3.3. Revisoría Fiscal

Actualmente, no hay consenso sobre la definición de la revisoría fiscal, entre otras razones, por la falta de unanimidad en la forma de estudiarla. Por ejemplo, Castro, Fernández & Bolívar (2015) la definen a partir de la facultad de inspección que tiene el revisor fiscal y, en ese orden, la reconocen como la disciplina que examina la información contable de un ente para certificar ante terceros interesados la elaboración sujeta a estándares de estados financieros fieles a la realidad económica de la empresa. Sin embargo, esta definición se queda corta; aborda únicamente lo que se conoce como auditoría financiera.

De otro lado, Cuenú (2014) la define a partir de las funciones que debe cumplir el revisor fiscal en desarrollo de su encargo, entre ellas, las contenidas en el artículo 207 del Código de Comercio, lo cual tampoco es acertado; el ejercicio actual de la revisoría incluye muchas más funciones que las descritas en dicho compendio.

Por su parte, Bermúdez (1996) plantea un ejercicio más amplio para la construcción de una teoría alrededor de esta figura que incluye no solo las funciones o los derechos del revisor, sino aspectos adicionales que complementan dicha figura. En ese orden, la define como un órgano social fundado, por lo menos en tres supuestos:

- i) “(...) la existencia de una actividad fiduciaria, o de confianza, por cuya virtud una parte administra bienes ajenos en beneficio de terceros” lo cual “implica esencialmente el deber

de dar cuenta comprobada del estado de los bienes así fideicometidos y de la gestión realizada”.

ii) “La difusión de información a terceras personas, identificadas o no, con el fin de provocar o sustentar decisiones por parte de los receptores de tal información” y

iii) “la existencia de barreras jurídicas, económicas, sociales u organizacionales, que hacen imposible o inconveniente que los destinatarios de las cuentas o de la información constaten su veracidad por sí mismos”.

Además de lo anterior, agrega que la revisoría fiscal: i) tiene connotación de interés público, porque la obligatoriedad de contar con ella es de tipo legal, ii) debe proveer, como servicio de aseguramiento que es, entre otros beneficios, confianza pública, iii) implica una labor de fiscalización (vigilancia) por un lado, respecto de la veracidad y la diligencia del administrador y, del otro lado, la oportunidad y la seguridad razonable de la información, iv) debe realizarse de acuerdo con los poderes y recursos asignados e v) implica un quehacer responsable.

Vista la dificultad para coincidir en una definición integral de la revisoría fiscal, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública¹⁰, apoyado en la tesis de Bermúdez (visión profesional) referida a que la revisoría fiscal es más que una auditoría financiera, asumió que la revisoría fiscal, en el mundo actual de los negocios, corresponde a una auditoría integral que

¹⁰ El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) es el organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

incluye una auditoría financiera¹¹, una auditoría de gestión¹², una auditoría de cumplimiento¹³ y una auditoría de control interno¹⁴.

10.3.4. Responsabilidad

El diccionario jurídico de la Real Academia de la Lengua Española define responsabilidad como “*la obligación de resarcir las consecuencias lesivas para los derechos o intereses de otra persona derivadas de la actuación propia o ajena, bien se deriven aquellas del incumplimiento de contratos, o bien de daños producidos por simple culpa o negligencia*”. El artículo 2341 del Código Civil establece, respecto de la responsabilidad extracontractual, que “*el que ha cometido un delito o culpa, que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización, sin perjuicio de la pena principal que la ley imponga por la culpa o el delito cometido*”. De estas definiciones se desprenden tres elementos que la componen: el hecho (suceso que da lugar a la creación, modificación o extinción de derechos u obligaciones), el daño (desmedro que sufre un individuo en su persona o en sus bienes) y el nexo (relación entre la causa y el daño). Ahora bien, la responsabilidad no es solo civil; la categoría de la responsabilidad varía según el contexto en el cual surjan los elementos mencionados; así una sola conducta del revisor fiscal puede dar lugar a responsabilidad: profesional (por la vulneración de los deberes contenidos en el código de ética cuyo juez natural en Colombia es la Junta Central de Contadores), disciplinaria (si la revisoría es ejercida por un funcionario público y cuyo juez natural es la Procuraduría

¹¹ Según el CTCP “*examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee*”.

¹² Según el CTCP *examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente*”.

¹³ Según el CTCP “*examen de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables*”.

¹⁴ Según el CTCP, examen respecto del sistema de control interno.

General de la Nación), penal (si el revisor fiscal comete, en medio de su gestión, una conducta delictiva, entre otras.

10.3.5. Responsabilidad penal

La responsabilidad penal en Colombia se declara, según el artículo 9° de la Ley 599 de 2000, cuando un agente realiza una conducta típica, antijurídica y culpable. En sentido contrario, la falta de cualquiera de estas daría lugar a las causales de ausencia de responsabilidad penal que serán vistas más adelante. Sandoval Fernández (2003) reconoce como causales de ausencia de responsabilidad penal la inexistencia de la conducta, la atipicidad, la justificación, la inculpabilidad.

10.3.5.1 La Conducta

Velásquez (2007) establece que la conducta corresponde a la forma de actuar del ser, la cual puede realizarse de dos maneras: i) lleva a cabo un hacer (acción) o ii) absteniéndose de realizarlo (omisión). Son muchas las teorías en el derecho penal que estudian la conducta como parte fundamental del delito. No obstante, en este trabajo se entenderá como la acción (u omisión) de una persona realizada con el fin de producir un resultado vulnerador de bienes jurídicos tutelados.

10.3.5.1.1. Causas de exclusión

Como no todas las conductas que generan un resultado vulnerador de bienes jurídicos tutelados son objeto de estudio del Derecho Penal, puede hablarse de causales de exclusión de la conducta y, por ende, de la inexistencia de la responsabilidad penal por: hechos causados por

animales, actos de las personas jurídicas¹⁵, pensamientos, emociones y casos de fuerza irresistible producidos por la naturaleza.

10.3.5.2. La Tipicidad de la conducta

Realizada la conducta, el siguiente paso para determinar la responsabilidad es estudiar si esta cumple con los requisitos de la tipicidad, que la ley describa las características del delito, para conductas de acción u omisión, de forma inequívoca, expresa y clara. Así, la conducta del agente será típica siempre que cumpla con los aspectos objetivos y subjetivos del tipo penal.

10.3.5.2.1 Aspectos objetivos

Velásquez (2007) establece que el aspecto objetivo del tipo penal corresponde a las características estructurales de la norma, los cuales son:

10.3.5.2.1.1. El sujeto

Se clasifican en sujeto activo y pasivo. El sujeto activo es quien realiza (u omite) la conducta, mientras que el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido. Por lo general, las normas penales se refieren al sujeto de forma indeterminada. Por ejemplo, *“el que matare a otro”*¹⁶. Así *“el que”* será el sujeto activo y *“a otro”* será el sujeto pasivo. Sin embargo, también ocurre que la normatividad penal identifica plenamente al sujeto activo, como sucede en este caso. Por ejemplo, el artículo 212¹⁷ del Código de Comercio establece *“El revisor fiscal que, a*

¹⁵ Algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional avalan que la persona jurídica realiza conductas punibles. No obstante, el debate al respecto no es objeto del presente trabajo. Al respecto, léase Sentencia C-843 de 1999 y Ley 1778 de 2016.

¹⁶ Artículo 103 de la Ley 599 de 2000

¹⁷ Actualmente, existe una discusión sobre la vigencia de las normas del Código de Comercio que tratan aspectos penales, lo anterior por cuanto la ley 599 de 2000 derogó tácitamente todas las normas que modifican, complementan y que tengan que ver con la consagración de prohibiciones y mandatos penales en el código penal de 1980. Sin embargo, las altas cortes han referenciado estas normas en sus fallos, lo que lleva a que se deje abierta la discusión sobre la vigencia de esta normatividad (Consejo de Estado, sala de lo contencioso administrativo sentencia 2004-00307 de febrero 17 de 2011. Corte Constitucional sentencia C-996 de 2000.)

sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves (...) incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados”.

Además de lo mencionado, vale decir que las conductas estudiadas por el derecho penal no son realizadas por una sola persona. De hecho, el encargado de la revisoría fiscal cuenta con unos auxiliares para realizar su encargo. Por tanto, es importante estudiar lo que en Derecho Penal se conoce como el concurso de personas en la conducta punible.

El concurso de personas en la conducta punible implica que puede ser realizada por un autor o por varios coautores. Sobre la coautoría, Velásquez, (2007) indica que tiene lugar cuando varias personas, de manera previa, celebran un acuerdo común para realizar la conducta punible mediante una división de trabajo en la cual cada coautor aporta una contribución objetiva a su realización. Además de esta figura, otro de los elementos del concurso de personas es la participación. Partícipe es quien efectúa un aporte doloso en la conducta de otro, bien sea como instigador o como cómplice. Al respecto, vale decir que instigador es quien determina a otro a realizar una conducta punible. Es popularmente conocido como “autor intelectual”. Mientras que el cómplice es quien, sin tener dominio del hecho, coopera en la realización de la conducta punible.

10.3.5.2.1.2 La acción

Se dijo que los tipos penales requieren de la realización de una conducta cuya finalidad sea obtener un resultado vulnerador de bienes jurídicos. Ahora bien, dicha conducta es reconocida expresamente en la norma penal mediante el uso de un “verbo rector”. Así, se continúa con el ejemplo del artículo 212 y se encontró con que el verbo rector de la norma sería “*autorizar*”. Al respecto, se destacan dos cosas: i) puede haber tipos penales compuestos, en los que una sola conducta se compone de varios verbos rectores; por ejemplo, “*el que destruya,*

suprema u oculte” y ii) nótese que, en algunos casos, el verbo se complementa con otras formas verbales. Así en el caso del artículo 212 del Código de Comercio, la autorización de balances con inexactitudes debe realizarse “*a sabiendas*”. En principio, de acuerdo con lo establecido en los artículos 157 y 212 del Código de Comercio, artículo 43 de la Ley 222 de 1995¹⁸ y la sentencia C-434 de 1996, el tipo penal que se puede imputar al revisor fiscal, por la identificación de este como el agente de la conducta punible, sería la falsedad material o ideológica en documento privado. Sin embargo, más adelante se sustentará que el rango de conductas punibles aplicables al revisor fiscal es mayor.

10.3.5.2.1.3 El resultado

Como también se dijo, la conducta debe producir un resultado vulnerador de bienes jurídicos. El resultado es, según Velásquez (2007), el efecto y la consecuencia de la acción que se manifiestan en el mundo exterior. De esta forma, el resultado en el citado ejemplo del revisor fiscal correspondería a la autorización de balances con inexactitudes que afectarían el bien jurídico denominado “la fe pública”. En este punto vale agregar que aun cuando el resultado esperado no se produzca, puede ser determinada la responsabilidad penal del agente; la sola amenaza de los bienes jurídicos también es castigada en Colombia con la figura de la tentativa. Al respecto, se destaca que la tentativa consiste en la realización de actos idóneos dirigidos a realizar el verbo rector, pero cuya consumación no se consigue por factores externos a la voluntad del actor.

¹⁸ Aún frente a la discusión que se presenta sobre la vigencia de estas normas por la derogatoria tacita de la Ley 599 de 2000, en jurisprudencia posterior de la Corte Constitucional se declaró exequible el artículo 43 de la Ley 222 de 1995. (Corte Constitucional, sentencia C996 del 02 de agosto de 2000).

10.3.5.2.1.4 El nexo de causalidad

Este elemento fue abordado al momento de hacer referencia a la responsabilidad en sentido general. En el ámbito del derecho penal es necesario, para poder atribuir un resultado a una persona, hacer referencia a las condiciones que unen al sujeto activo con el resultado. Este estudio se conoce como imputación objetiva. Al respecto, se destaca que la imputación objetiva es una de las teorías que ha sido estudiada con mayor relevancia por los penalistas en las últimas décadas. Sin embargo, para el presente trabajo solo serán citados sus elementos. Así las cosas, para poder culpar a un agente se requiere: i) una relación de causalidad entre la acción y el resultado, ii) la creación de un riesgo jurídico penalmente relevante para el bien jurídico, iii) la concreción del riesgo en el resultado y iv) el alcance del tipo. Sobre el alcance, el trabajo se limita a referir que las normas penales, entre otras funciones, busca prevenir la realización de ciertas conductas, de forma que, si la acción u omisión se tradujo en un resultado que la norma quería evitar, el sujeto podrá ser imputado objetivamente y, en consecuencia, se cumplirá con el requisito objeto referido al nexo de causalidad.

10.3.5.2.1.5 El bien jurídico

El bien jurídico corresponde a los intereses que el Estado, en cumplimiento de sus funciones, debe proteger. No debe confundirse el bien jurídico protegido o tutelado con la cosa sobre la cual recae la acción del agente. De esta forma, en el ejemplo del artículo 212 del Código de Comercio, el bien jurídico corresponde a la fe pública; el texto de este artículo hace referencia al tipo penal contenido en el artículo 289 de la Ley 599 de 2000 (falsedad en documento privado), mientras que el objeto de la conducta son los balances o informes con inexactitudes.

10.3.5.2.2. Aspectos subjetivos

De otro lado, Velásquez (2007) se refiere a los elementos subjetivos del tipo como aquellos que corresponden a la esfera psíquica del autor. Ahora, sobre estos elementos no hay consenso como en el caso de los aspectos objetivos. No obstante, los más importantes son el dolo y sus elementos.

10.3.5.2.2.1 El dolo

El artículo 22 de la Ley 599 de la 1999 establece que la conducta es dolosa cuando *“el agente conoce los hechos constitutivos de la infracción penal y quiere su realización. También será dolosa la conducta cuando la realización de la infracción penal ha sido prevista como probable y su no producción se deja librada al azar”*. Según Velásquez (2007), el dolo se compone de un momento intelectual (conocimiento de las circunstancias del hecho) y de un momento volitivo (querer realizar la acción). Estos se conocen como aspectos objetivos del dolo. Así las cosas, de acuerdo con el grado de conocimiento y de deseo de realizar la conducta, se clasifica el dolo en directo, indirecto o eventual; a mayor grado de conocimiento y voluntad, el dolo será directo hasta llegar al eventual. Lo anterior se suma a los elementos subjetivos del dolo. Estos corresponden a la intención del agente que en la norma penal se redactan como *“con la finalidad de”*, *“con el propósito de”*, entre otros.

10.3.5.2.3 Causas de atipicidad

La falta de cualquiera de los elementos de la tipicidad, objetivos o subjetivos genera una causal de atipicidad que no permite la declaración de responsabilidad penal. Así, en el caso del artículo 212 del Código de Comercio, por tratarse de un tipo en el que se reconoce una calidad

especial del autor (que sea revisor fiscal), no habría lugar a responsabilidad penal si la conducta es cometida por otro profesional que no sea el encargado de este órgano social.

10.3.5.3. La antijuridicidad de la conducta

Luego de determinar que la conducta es relevante para el derecho penal y que resulta típica por cumplir con todos los elementos descritos, es necesario determinar la antijuridicidad de la conducta. Esto es que la acción u omisión del agente lesione o amenace con lesionar el bien jurídico protegido y, por ende, el ordenamiento jurídico. Al respecto, el artículo 11 de la Ley 599 de 1999 establece *“para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal”*.

10.3.5.3.1 Causas de justificación

Así como hay causales que generan atipicidad y, por consiguiente, impiden la declaración de la responsabilidad penal, también hay causales de justificación que exoneran al agente que, si bien realiza una conducta típica, no lesiona ningún bien jurídico. En este contexto vale decir que la mayoría de estas causales no aplicarían, en principio, al ejercicio de la revisoría fiscal. No obstante, es importante enunciarlas. Estas son: el estricto cumplimiento de un deber legal, el cumplimiento de una orden legítima, el legítimo ejercicio de un derecho subjetivo, la legítima defensa, el ejercicio de un cargo público, entre otros. Vale decir que la ocurrencia de estas causales no supone la inexistencia de la conducta delictiva, lo que sucede es que la causal de justificación impide la declaración de la responsabilidad penal respecto del agente.

10.3.5.4. La culpabilidad de la conducta

El artículo 12 de la Ley 599 de 1999 establece que *“solo se podrá imponer penas por conductas realizadas con culpabilidad”* y que *“queda erradicada toda forma de responsabilidad objetiva”*. Según Velásquez (2007), la culpabilidad es el resultado de un juicio de exigibilidad normativa del sujeto frente a los deberes que le asisten en un estado democrático. Sin embargo, no hay un concepto que abarque todas las aristas de la culpabilidad; la concepción de culpabilidad puede variar por aspectos históricos o políticos.

10.3.5.4.1. Causas de inculpabilidad

De esta manera, habrá situaciones en la que un agente cometa una conducta que sea típica, que sea antijurídica, pero que las circunstancias propias del caso no conduzcan a la culpabilidad. Entre ellas, el error de prohibición (quien no comprende la antijuridicidad de lo que hace), el estado de necesidad o la inimputabilidad.

10.3.5.5 La determinación de la sanción penal

Para este trabajo se referirá únicamente a que luego de demostrar que la conducta del agente es punible, es decir, típica, antijurídica y culpable, procede la determinación de la sanción penal. Esto es acudir al procedimiento penal para calcular, con base en factores como el marco y límites aplicables, así como las causales de agravación o atenuación, el tipo y gravedad de la pena; reclusión o no en establecimiento carcelario y por cuánto tiempo.

11. La declaración internacional de responsabilidad de los auditores frente a la responsabilidad penal del revisor fiscal

Pacini, C. Hillison, W. Sinason, David, (2000) comentan que la forma de determinar la responsabilidad del auditor por faltas en la prestación de servicio varía según el estado en el cual se realice el encargo. Por lo anterior, se fijó como objetivo de este capítulo “*Diferenciar la declaración internacional de responsabilidad de los auditores frente a la responsabilidad penal del revisor fiscal*”. La metodología utilizada para lograrlo consistió en revisar parte de la literatura referida a la forma en la cual se determina la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional y compararla con las normas que identifican la comisión de un delito en ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia. En este orden se destaca que los países escogidos corresponden de un lado a aquellos en los cuales se encuentra mejor documentada la declaración de responsabilidad en los ordenamientos jurídicos del “*common law*”; Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia y Canadá, junto con Estados Unidos que, si bien no hace parte del “*common wealth*”, comparte este tipo de ordenamiento y, por el otro, los países cuyo ordenamiento es de corte civil, entre ellos, los más sobresalientes de la Unión Europea que atienden a la relevancia de esta comunidad de naciones y Colombia como sede de este estudio.

11.1. Responsabilidad de los auditores

Cooper & Barkoczy (1994) exponen que la responsabilidad del auditor frente a terceros surge cuando hay negligencia en la ejecución de su trabajo y, aunque mencionan los elementos de esta i) obligación de elaborar el informe con el debido cuidado, ii) incumplir dicha obligación y iii) que el incumplimiento de esta genere un daño al usuario, no logran determinar con claridad el procedimiento destinado a sancionar la conducta del asesor que ejecuta su trabajo sin el cumplimiento de las obligaciones que le asisten en virtud del encargo. Frente a la falta de

consenso sobre el concepto del debido cuidado, los autores sugieren que esta noción surge cuando (i) hay una relación especial entre las partes, (ii) el usuario puede confiar razonablemente en el informe y (iii) el auditor puede prever la confianza del usuario en el informe. Sin embargo, el concepto de “relación especial” tampoco es exacto, por lo cual es expuesto que dicha figura existe si (i) el informe es requerido para un propósito, (ii) el auditor sabe que su informe será comunicado al usuario, (iii) es previsible que el usuario tomará una decisión con base en el informe y (iv) el usuario actúa con base en el informe para cumplir el propósito. A pesar de los conceptos referidos, no existe armonía entre la comunidad internacional en su aplicación, por lo cual serán abordadas las formas de determinar la responsabilidad del auditor en algunos de los países donde se han presentado mayores casos, como se muestra a continuación.

11.1.1. Países del “*Commonwealth*”

Reino Unido

Pacini, C. Hillison, W. Sinason, David, (2000) recuerdan el caso *Caparo Industries PLC v Dickman* ([1990] 2 AC 605), para establecer que un auditor, en ausencia de circunstancias especiales, no tiene obligación alguna con terceros inversionistas que no hagan parte de la entidad cuya información sea auditada. En este sentido, la Corte Suprema de ese país resolvió que la responsabilidad del auditor surge cuando: i) los terceros son previsibles, ii) hay proximidad entre las partes y iii) es razonable imponer un deber de cuidado al auditor. Al respecto, agregan que la relación de proximidad depende de que i) el auditor conozca los terceros a los cuales será comunicado su trabajo, ii) que el tercero sufra un daño y iii) que el informe sea utilizado para el propósito con el cual se preparó. De esta forma, la Corte ha ajustado la forma de determinar la responsabilidad del auditor en el sentido de reducir los eventos en los cuales el

profesional debe responder ante terceros; definió que solo procede en casos en los que el tercero sea plenamente identificado.

Canadá

La Suprema Corte de Canadá determinó, en el caso *Hércules Management Ltd v. Ernst & Young* ([1997] 2 S.C.R. 165), que la responsabilidad del auditor no debe ubicarse en un marco tan amplio. En ese sentido, estableció que la responsabilidad por faltas al debido cuidado se fija a partir de una evaluación en la cual se concluya: i) si la proximidad entre las partes es suficiente para que un error en el informe pueda causar un daño al tercero y ii) si hay alguna política que pueda eliminar o disminuir el nivel de responsabilidad. En este contexto, el concepto de proximidad surge cuando el profesional prevé razonablemente que un tercero actuará con base en el informe. Sin embargo, la corte reconoce que un auditor puede identificar razonablemente una variedad de terceros interesados sin que esto signifique que haya lugar a responsabilidad por faltas al debido cuidado frente a todos ellos, por lo cual ha restringido el alcance de esta a los miembros de la corporación toda vez que *“el propósito de la auditoría no es asistir a inversionistas en decisiones financieras personales”*.

Australia

La alta Corte de Australia, a partir del caso *Esanda Financer Corp. Ltd v. Peat Marwick Hungerfords* ([1997]) 71 ALJR 448, determinó que la responsabilidad por faltas al deber de cuidado procede únicamente en la previsibilidad de un daño que exceda los límites aceptables. Al respecto, dicha corte agregó que el daño sufrido por un inversionista, entendido como una pérdida financiera, es el resultado de una legítima actividad comercial, por lo cual sería desacertado imponer un deber de cuidado a un auditor frente a un tercero, con el fin de evitar esa

pérdida. Por lo anterior, la corte decidió aplicar dos principios para la determinación de la responsabilidad por faltas al deber de cuidado: i) previsibilidad de un daño y ii) y relación de proximidad.

Nueva Zelanda

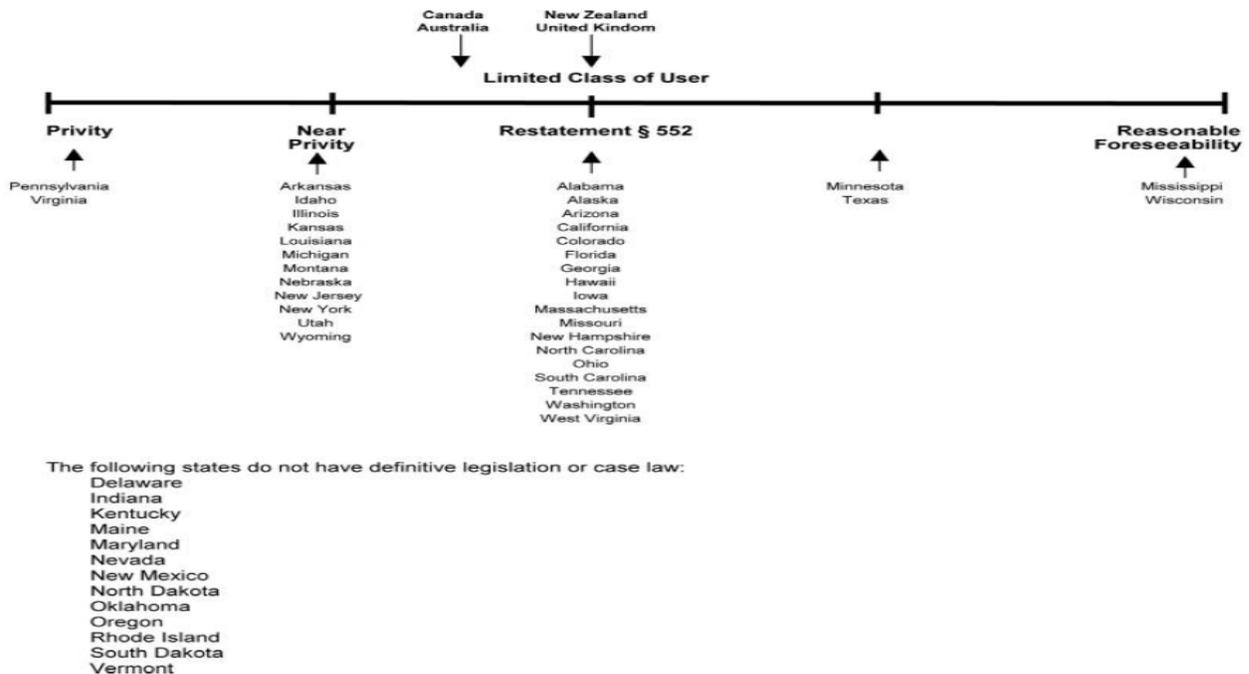
Pacini, C. Hillison, W. Sinason, David, (2000) también resaltan que la Corte de Apelaciones de Nueva Zelanda, mediante el caso *Boyd Knight v. Purdue* ([1999] 2 NZLR 276), decidió que el auditor no debe asumir responsabilidad alguna más que con los clientes corporativos y los socios de la entidad auditada. En ese sentido, dicha corte determinó que los profesionales solo responderán por faltas al debido cuidado ante los usuarios que el auditor sepa que probablemente tomarán una decisión financiera frente a las transacciones respecto de las cuales se requirió la auditoría. No obstante, la misma corte determinó que la parte demandante debe probar que actuó conforme con la influencia específica de lo informado para que surja la responsabilidad del profesional.

11.1.2. Estados Unidos

Cooper & Barkoczy (1994) recuerdan que el sistema jurídico de EE. UU., tiene jurisdicciones diferentes; cada una cuenta con la autoridad para determinar la responsabilidad de los auditores y, en consecuencia, la corte de cada estado miembro es autónoma en sus decisiones. De esta forma, la responsabilidad del experto se determina a partir de la aplicación del estándar que le parezca mejor cada corte, entre los cuales están; (i) estricta relación contractual, (ii) relación contractual cercana, (iii) beneficiarios conocidos y (iv) cualquier usuario previsible. La estricta relación contractual es el estándar más restrictivo y requiere una conexión directa con un tercero para que este pueda demandar la responsabilidad del auditor. La relación contractual

cercana implica que i) el profesional debe saber que el informe será usado para un propósito particular, ii) se espera que el tercero actúe con base en el informe iii) debe haber un nexo entre el profesional y el usuario de la información. De otro lado, el estándar de los beneficiarios reconocidos establece que el auditor tiene la responsabilidad de cumplir con el debido cuidado frente a cualquier persona que este sepa que puede obtener un beneficio, siempre y cuando se demuestre la razonabilidad de que el cliente confíe en el informe y que surja un daño para el tercero a partir de lo decidido. Finalmente, el estándar cualquier usuario previsible establece que el auditor tiene responsabilidad frente a todos los usuarios que pueda prever razonablemente que actuarán de acuerdo con el informe. No obstante, este deber se extiende solamente a los usuarios que recibieron el informe directamente de la entidad auditada. En este punto vale citar la diagramación propuesta por Pacini, C. Hillison, W. Sinason, David, (2000) con el fin de representar el alcance de los estándares propuestos.

Figura 1. Línea de aplicación de estándares en estados del *Commonwealth* y Estados Unidos



Fuente: Pacini, C. Hillison, W. Sinason, David, (2000)

Arens, Beasley & Elder, (2007) agrupan casos de responsabilidad en tres sentidos: frente a los clientes, frente a terceros y frente al estado. Frente a los clientes destacan el caso de Cenco Incorporated Vs Seidman & Seidman, en el cual la firma fue sancionada con una multa de 3.5 millones de USD por participar en el fraude consistente en “inflar” el valor de los inventarios de la compañía. De otro lado, mencionan el caso de Rusch Factors vs Levin para ilustrar la responsabilidad frente a terceros. En estos eventos, la firma fue sancionada porque emitió una opinión contraria a la realidad que llevó al inversionista a financiar una empresa que después no tuvo como retribuir los aportes. Finalmente, los autores comentan el caso de Howard Sirota Vs Solitron Devices inc, como ejemplo de responsabilidad por el incumplimiento de normas federales. En este caso, el auditor fue condenado por incumplir la Security Act de 1934; aumentó los ingresos reportados en más de un 30 por ciento por dos años consecutivos.

11.1.3. Unión Europea

Alemania

Baker & Reiner (1996) destacan que la responsabilidad del auditor frente al cliente y terceros está contenida en el Código de Comercio Alemán (Handelsgesetzbuch -HGB-). En este sentido, destacan que la responsabilidad surge cuando el auditor incumple sus deberes deliberadamente o por negligencia y que esta se extiende hasta los asistentes del auditor y los representantes de la firma. Respecto de la responsabilidad frente a los clientes y terceros destaca que los requisitos son: i) una violación a las reglas contenidas en el estatuto de auditoría, ii) culpabilidad del auditor y iii) un daño causado por el incumplimiento de las reglas. Además de lo mencionado, la responsabilidad surge si es demostrado que el auditor tuvo la intención de generar un daño en el tercero. Las condiciones para que se demuestre esta intención son, que el auditor haya expresado una opinión no calificada por: omitir la auditoría a los estados

financieros, desarrollar el encargo sin practicar ninguna evaluación, realizar el encargo cuando el cliente tiene un sistema contable débil y sin tener en cuenta información material.

Francia

Baker & Reiner (1996) establecen que las bases generales de la responsabilidad de los auditores está especificada en el Código Civil. De acuerdo con esta norma, el auditor es responsable frente a los clientes y terceros por los daños causados con intención o por negligencia durante el ejercicio de sus deberes profesionales. En este caso, el demandante debe demostrar la violación de los deberes del profesional, culpabilidad, daño y relación causal. Ahora bien, según los autores, la culpabilidad del auditor surge cuando: i) el auditor acepta o continúa un trabajo de auditoría aún si el trabajo es contrario a la ley o el estatuto de la profesión, ii) el auditor no cumple con sus deberes, iii) el auditor no realiza el encargo de forma prudente (de acuerdo con las normas de auditoría) y iv) el auditor realiza el informe de manera inadecuada.

España

Fernández & Maroto (1990) establecen que la legislación española contiene figuras delictivas en las que podría incurrir el auditor interno: la falsificación, violación al deber jurídico del secreto y la coautoría y participación. De acuerdo con ellos se puede incurrir en falsificación cuando se altera un documento verdadero ya existente, si se constata falsamente un hecho o si se crea un documento totalmente falso. La falsedad debe ser sobre un elemento esencial, debe poder afectar el tráfico mercantil y tener la virtualidad de generar un menoscabo en un tercero. Típicamente, el auditor podría incurrir en falsificación respecto a la constatación falsa de un hecho; sin embargo, el autor aclara que la opinión al ser un juicio de valor no puede encuadrarse como una falsedad de documento. Lo anterior no quiere decir que el auditor no pueda ser actor

del delito en mención, sino que la falsedad no se comete en su dictamen u opinión, sino en la modificación de datos objetivos, como la identificación de documentos examinados e incorporados al informe, la manifestación de que los datos contienen la información necesaria y suficiente para el examen de la empresa o si el informe de gestión concuerda con las cuentas anuales, entre otras.

Los autores recuerdan que el deber jurídico del secreto impide a los auditores revelar detalles de la información de los clientes. Sin embargo, plantean que la vulneración de este deber no haría incurrir al auditor en un delito siempre y cuando se encuentre dentro del límite del deber de denuncia. Además, los autores sostienen que las normas relativas a la confidencialidad consignadas en el Código Penal se caracterizan por tener sujetos calificados, dentro de los cuales no está el auditor; por lo cual, en principio, no habría lugar a responsabilidad. Actualmente, la Ley 22 de 2015, de auditoría de cuentas, complementa las responsabilidades del auditor que hacen remisión a responsabilidades penales.

11.2. Responsabilidad penal de los revisores fiscales en Colombia

La responsabilidad penal del revisor fiscal puede ser determinada de tres formas: i) mediante la imputación de tipos penales de sujeto activo calificado, ii) por la aplicación de dispositivos amplificadores del tipo y iii) por las funciones del contador público.

11.2.1 Mediante la imputación de tipos penales de sujeto activo calificado

La responsabilidad del revisor fiscal es enunciada para el contexto colombiano, en el artículo 211 del Código de Comercio¹⁹. En ese mismo compendio fue establecido en el artículo

¹⁹ “El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones”.

212 que *“El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados”*. De igual forma, en el artículo 157 fue determinado que *“Los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados”*. Al respecto, vale destacar que la inclusión de normas penales en el Código de Comercio podría significar la vulneración del principio de unidad de materia²⁰. Es decir, no tendría que haber regulación penal alguna en un código que regula relaciones comerciales. No obstante, la Corte Suprema de Justicia (1977) estableció que:

[C]uando el orden que se quiera proteger trasciende al campo de los intereses privados y llega al orden público, social o económico, el acatamiento de ese orden puede y debe garantizarse con cauciones penales que repriman eficazmente las infracciones contra dicho orden público (...).

En el mismo sentido agregó que:

[l]a inclusión de normas penales en un Código de Comercio no implica quebrantamiento de cánones constitucionales, puesto que en la Constitución no se han parcelado o deslindado los asuntos propios de cada Código; en cambio el legislador tiene autonomía para disponer de las materias que considere propias de cada estatuto.

Posteriormente, el artículo 43 de la Ley 222 de 1995, que modificó el Código de Comercio colombiano, estableció que:

²⁰ Sentencia C – 147 de 7 de abril de 2015. Magistrado Ponente; Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Referencia: expediente D-10.432 La corte ha explicado que *“la unidad de materia no significa simplicidad temática, de tal manera que un proyecto solo pudiese referirse a un único tema”, sino que, por el contrario, “un proyecto puede tener diversidad de contenidos temáticos, siempre y cuando entre los mismos exista una relación de conexidad objetiva y razonable”*. (Sentencia C-147, 2015)

...serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas: 1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad. 2. Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

Al respecto, se destaca que, si bien el artículo 43 de la Ley 222 de 1995 no identifica al sujeto activo de la conducta, vale recordar que la Corte Constitucional (1996) estableció que este tipo penal se trata de una disposición especial, cuyos sujetos activos “*son única y exclusivamente los administradores, contadores y revisores fiscales de las sociedades mercantiles reguladas por el Libro II del Código de Comercio*”. Asimismo, esta corporación (Sentencia C-996, 2000) reconoció que los numerales citados corresponden a tipos penales que, de acuerdo con una interpretación sistemática, complementan lo establecido en el artículo 289²¹, de la Ley 599 de 2000 “*por la cual se expide el Código Penal*”.

De esta forma, puede afirmarse que uno de los tipos penales en los cuales se reconoce expresamente al revisor fiscal como sujeto activo calificado de una conducta punible es la “falsedad en documento privado”. Lo anterior encuentra sustento, además, en el uso de expresiones propias del subsistema documental de la contabilidad como “datos” “constancias” “certificaciones” y “en los estados financieros o en sus notas”, respecto de los cuales la Corte Constitucional (1996) ha establecido que corresponden a conceptos con un contenido técnico suficientemente preciso y determinable por cualquiera que sea experto en tales disciplinas. Al respecto, vale la pena resaltar que, si bien el tipo penal no distingue las clases de falsedad, la Corte Constitucional (2009) ha reconocido que el artículo 289 de la Ley 599 de 2000 se refiere a la falsedad material y a la falsedad ideológica del documento privado y, en el mismo sentido,

²¹ “**Artículo 289. Falsedad en documento privado.** El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

determinó que la falsedad en documento público es un delito especial, distinto del referido, susceptible de ser cometido únicamente por servidores públicos.

11.2.2. Por la aplicación de dispositivos amplificadores del tipo penal.

Si bien existen tipos penales en los cuales se reconoce al revisor fiscal como sujeto activo de la conducta punible, también hay tipos penales que sin identificar al agente pueden ser imputados a estos profesionales. En este sentido, el revisor fiscal puede ser condenado, aun cuando la norma no se refiera expresamente a él como encargado del órgano social citado. Por ejemplo, mediante la aplicación de dispositivos amplificadores del tipo, como sucede en los casos de coautoría y participación. Así las cosas, el revisor fiscal puede ser imputado como coautor de una conducta si se cumplen dos requisitos: i) si queda demostrado dentro del proceso penal que tomó la decisión de asumir una tarea dentro del plan de trabajo criminal de manera que se sustente la cotitularidad de la responsabilidad entre el agente y el encargado de la revisoría y ii) que la decisión referida se materialice mediante un aporte esencial en la comisión de la conducta. Entonces, no se requiere que el revisor fiscal haya participado junto con los demás agentes de la realización integral de la conducta, sino que el aporte del profesional, de acuerdo con la división del trabajo, haya resultado fundamental en la fase ejecutiva. Además de lo anotado, el revisor fiscal también puede ser imputado por delitos en los cuales no se le reconozca expresamente como agente, sino como partícipe, bien sea como instigador o cómplice. En este orden, el revisor fiscal puede ser imputado como instigador si se demuestra en medio del proceso penal que logró convencer a un tercero de realizar la conducta punible o como cómplice si se demuestra que cooperó con un tercero en la realización del hecho antijurídico.

Al volver al artículo 43 de la Ley 222 de 1995, se encuentra que uno de los verbos rectores que componen la conducta punible cuyo agente es el revisor fiscal es el de “encubrir”.

Esto cobra relevancia, porque una interpretación sistemática de la norma permite afirmar que el revisor fiscal también puede ser imputado por las conductas descritas en el capítulo VI “del encubrimiento” del título XVI de la Ley 599 de 2000, entre ellas las descripciones típicas y autónomas denominadas favorecimiento²² y receptación²³. Al respecto, vale decir que el Estado colombiano, en virtud de su potestad reglamentaria, ha aumentado las penas contenidas en el Código Penal mediante la expedición de la Ley 1762 de 2015 “*por la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal*”. De esta manera, el revisor fiscal puede ser imputado, como sujeto activo del favorecimiento si ayuda a eludir la acción de la autoridad, entre otros temas, para facilitar la ejecución de material de contrabando. Asimismo, podrá ser imputado como agente del tipo penal de receptación si su participación en la fase ejecutiva de la conducta incluye la gestión de bienes con origen ilícito.

11.2.3. Por las funciones del contador público

El artículo 13 de la Ley 43 de 1990 exige la calidad de contador público para desempeñar las funciones de revisor fiscal. En este sentido, a partir del inevitable crecimiento de las funciones de la revisoría fiscal, desde de una auditoría financiera a una auditoría integral y de las múltiples responsabilidades además de la penal, que conlleva el desarrollo del encargo de manera contraria a las normas que lo rigen, el profesional no debe olvidar que antes de ser encargado de una revisoría fiscal, es un contador público cuya labor, entre otras, es proteger el interés público. Al respecto, la Corte Constitucional (2009) ha reconocido que la contaduría

²² “**Artículo 446. Favorecimiento.** El que tenga conocimiento de la comisión de la conducta punible, y sin concierto previo, ayudare a eludir la acción de la autoridad o a entorpecer la investigación correspondiente, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses”.

²³ “**Artículo 447. Receptación.** El que sin haber tomado parte en la ejecución de la conducta punible adquiriera, posea, convierta o transfiera bienes muebles o inmuebles, que tengan su origen mediato o inmediato en un delito, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor.

pública es una profesión enfocada en la preservación del interés público; de la seguridad, la confiabilidad en las relaciones comerciales y la veracidad de la información que al respecto suministran los responsables de la información. En el mismo sentido, agregó que el ejercicio de la contaduría pública involucra un riesgo social significativo debido a su “trascendencia e impacto”, entre otras cosas, por dar fe de la veracidad de ciertos hechos, lo cual se traduce para el legislador en que esta es una profesión cuya regulación debe ser especial y rigurosa en lo relacionado con las funciones y en las responsabilidades atribuidas.

Especial relevancia tiene el concepto de la fe pública. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte citada²⁴, cuando un contador otorga fe pública en materia contable, adquiere una responsabilidad especial frente a la colectividad y al Estado:

si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o su atestación establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos formales.

De esta manera, la fe pública se constituye en uno de los bienes jurídicos cuya tutela la ostenta el Estado, pero que también deben ser protegidos por el profesional contable que en desarrollo de su ejercicio confirma la veracidad de la información financiera histórica y no histórica. De ahí que una conducta vulneradora de este bien jurídico, desplegada por el contador público, podría ser imputada al revisor fiscal en virtud de su profesión. De otro lado, vale recordar que la Corte Constitucional (2009) ha reconocido al órgano social de la revisoría fiscal como un medio para ejercer la función pública de inspección y vigilancia de la actividad económica, a cargo del Estado. En este sentido, la corte manifestó que:

el revisor fiscal tiene el encargo de velar por el cumplimiento de las leyes y de los estatutos de las empresas. Su actividad gira esencialmente en torno a los dictámenes

²⁴ Sentencia C- 530 de 2000. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

sobre los estados financieros de las empresas y el resultado de las operaciones en cada período. Para el cumplimiento eficiente de las funciones a su cargo está facultado para solicitar y obtener todos los actos, libros, documentos y valores de las empresas, cuya información debe estar a su alcance, circunstancia que le exige, a la vez que le permite, estar al tanto de la actividad empresarial.

De esto, puede extraerse que el órgano de la revisoría fiscal puede ser asimilado como una función pública, no solo cuando el encargo recaiga sobre una entidad del estado, sino que en virtud de la función pública de inspección y vigilancia que tiene el revisor fiscal, también habría lugar a responsabilidad penal por conductas punibles que pueden cometer funcionarios públicos como los *“delitos contra la administración pública”*. Vale resaltar que, según la Corte Constitucional (1998), la tarea del revisor fiscal involucra intereses que van más allá de la iniciativa particular entre ellos *“la estabilidad económica y social de la comunidad”*. En ese orden, manifestó que es *“natural que de tan importante papel se desprendan aún más importantes deberes (...) que en cabeza de los revisores de la actividad social adquieren trascendencia”*. Por lo cual, el revisor fiscal también podría ser imputado como responsable por la comisión de delitos que atenten contra el orden económico y social, como sucede, por ejemplo, en los casos de lavado de activos. Finalmente, es necesario aludir al proyecto de ley *“Por la cual se adoptan medidas para promover la probidad administrativa, combatir la corrupción, establecer la responsabilidad penal de las personas jurídicas, fortalecer el Ministerio Público y se dictan otras disposiciones”*, entre las cuales se destacan que las personas jurídicas serán responsables por los delitos cometidos por el revisor fiscal y que el revisor fiscal será removido de su cargo si se demuestra que ejercía actividades de supervisión al momento de la comisión de la conducta punible.

De esta forma, puede ser concluido que la manera de determinar la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional está sujeta a estándares que varían según el Estado en el cual se realiza la prestación del servicio y la “cercanía” entre las partes involucradas, mientras que la responsabilidad penal del revisor fiscal en Colombia puede darse, bien por la comisión de un delito en el cual se identifique al profesional como sujeto activo de la conducta punible, bien porque se le trasladen las características del agente o por la vulneración de bienes jurídicos en desarrollo de la profesión contable.

12. Las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente

Para este capítulo, se fijó como objetivo *“Identificar las conductas que han llevado a los revisores fiscales colombianos a responder penalmente”*. Con este propósito, se realizó una recolección de casos en los cuales los revisores fiscales han sido condenados por la comisión de algún delito en su ejercicio profesional. Adicionalmente, se expondrán algunos casos que han sido de gran impacto nacional, en el cual los revisores fiscales, si bien no han sido condenados, se encuentran actualmente implicados, investigados o con delitos imputados.

12.1 Casos de revisores fiscales condenados penalmente por la comisión de algún delito en su ejercicio profesional

En este segmento se realizará una explicación de algunos casos en donde los revisores fiscales han sido condenados penalmente por la comisión de delitos. A continuación se explicará el contexto de cada caso, el actuar de los revisores fiscales, la condena de estos y algunos comentarios sobre los delitos realizados

12.1.1 Caso Molinos del Cauca

12.1.1.1 Explicación del caso

Durante 2003, 2004 y 2005, la hoy extinta sociedad Molinos del Cauca S. A. (en adelante “Molinos” o “la Compañía”), a través de su representante legal Luis Germán Osorno Calero solicitó, ante entidades financieras: Banco Santander, Bancolombia, Banco Agrario y Corporación Financiera Colombiana S. A., créditos y prórrogas, y presentó para su aprobación estados financieros que aparentemente evidenciaban una sólida situación de solvencia, la cual no correspondía a la realidad económica y cierta de la empresa. Como consecuencia de lo anterior, diferentes entidades financieras aprobaron créditos a favor de la Compañía por un valor aproximado de sesenta mil millones de pesos. Para mediados de 2005, la sociedad presentó, ante la Superintendencia de Sociedades, una solicitud de admisión al proceso de reestructuración, lo anterior con el propósito de conseguir un acuerdo con los acreedores. Como soporte de esta solicitud, Molinos hizo llegar a la Superintendencia, unos estados financieros que reflejaban una grave crisis económica, de manera que la Compañía no tenía la liquidez suficiente para cumplir con las obligaciones que había adquirido con las entidades financieras y con sus proveedores (Corte Suprema de Justicia, 2016). El hecho de que Molinos realizara esta solicitud ante la Superintendencia de Sociedades generó preocupación por parte de las entidades financieras, quienes, al comparar los estados financieros recibidos por ellos, con los aportados ante la Superintendencia, evidenciaron que eran completamente diferentes. Como consecuencia de lo anterior, en abril de 2006, los representantes de los bancos Santander, de Colombia y Agrario, instauran la correspondiente denuncia penal (Corte Suprema de Justicia, 2010).

12.1.1.2 Actuar del revisor fiscal

Para el caso explicado en las líneas precedentes se evidencian irregularidades en los estados financieros firmados por el representante legal de la Compañía, el señor Luis Germán Osorno Calero, preparados por la contadora, Clara Isabel Rodríguez y dictaminados por los revisores fiscales principal y suplente, en su orden, Rodrigo de Jesús Palacios García y Yolanda de Jesús Vanegas Oquendo.

12.1.1.3 Delitos cometidos por los revisores fiscales

A continuación se detallan los delitos por los cuales se condenó a los revisores fiscales implicados en el caso y la pena que les fue impuesta.

Tabla 1. Delitos cometidos por revisores fiscales en el caso de Molinos del Cauca

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Rodrigo Palacio García	Revisor fiscal principal	Falsedad Ideológica en documento privado	N/A	Coautoría	27 meses ²⁵
		Estafa	Agravada por exceder el valor de 100 SMLV	Coautoría	51 meses y 20 días y 366 SMLV ²⁶
Yolanda Vanegas Oquendo	Revisora Fiscal Suplente	Falsedad Ideológica en documento privado	N/A	Coautoría	27 meses
		Estafa	Agravada por exceder el valor de 100 SMLV	Coautoría	51 meses y 19 días y 365 SMLV ²⁷

Fuente: Elaboración propia.

²⁵ Decisión proferida por la sentencia anticipada del 24 de agosto de 2006, proferida por el Juzgado diecisiete Penal del Circuito de Cali contra los acusados por el delito de falsedad ideológica en documento privado y se les condenó por 36 meses de prisión (Corte Suprema de Justicia, 2016), pero con posterioridad, el Tribunal Superior modificó la pena a 27 meses (Corte Suprema de Justicia, 2010).

²⁶ Condena emitida en sentencia del 17 de septiembre de 2014 del Juzgado Doce Penal del Circuito de Cali (Corte Suprema de Justicia, 2016).

²⁷ Decisión proferida por la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, número de providencia SP14955-2016

De acuerdo con lo anterior, los revisores fiscales implicados fueron condenados a más de 7 años y 3 meses de prisión por certificar estados financieros que no correspondían a la realidad; adicionalmente, se les impuso multas muy gravosas y se les inhabilitó, por el mismo tiempo de la condena, el ejercicio de derechos políticos y funciones públicas. Respecto de lo anterior, de acuerdo con los jueces que analizaron el caso, los condenados al dictaminar estados financieros que no corresponden con la realidad incurrieron en los delitos de falsedad ideológica en documento privado y de estafa agravada. En lo que se refiere al primer delito mencionado existen discusiones en lo que respecta a la exigencia de veracidad en los documentos privados y, en ese sentido, la Corte Suprema de Justicia ha considerado que esta exigencia es aplicable cuando el deber de veracidad proviene de la ley y esta ha dado a los particulares el deber de certificar, con fines probatorios algún documento que sirva para generar confianza en la sociedad. Asimismo, ejemplificó que este es el caso de “médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades”. Respecto del delito de estafa, los condenados incurrieron en este delito, por cuanto el juez respectivo concluyó que mediante la dictaminación de estados financieros que no correspondían a la situación económica actual de la sociedad, los profesionales obtuvieron ilícitamente algún beneficio, el cual fue alcanzado mediante un acuerdo y división del trabajo, con el representante legal y la contadora de la Compañía.

12.1.2 Caso DMG

12.1.2.1 Explicación del caso

El 8 de abril de 2005 se creó la sociedad Grupo DMG S. A. (en adelante “DMG” o “la Compañía”), inscrita bajo un objeto social muy amplio y con un capital de \$100.000.000 COP, se registró como accionista mayoritario David Eduardo Helmut Murcia Guzmán con el 51 por ciento de participación. El 5 de diciembre de 2005, sin que la sociedad presentara ingresos de ningún tipo, recibió una inyección de capital de \$1.135.390.000, a través de un préstamo

realizado por el Banco Agrario. A marzo de 2007, la Compañía había recaudado \$18.545.000.000 de 12.641 personas mediante la venta de tarjetas prepago DMG, comercialización que estaba desprovista de la venta de bienes o servicios. Lo anterior despertó el interés de la Superintendencia Financiera, quien ordenó suspender las operaciones financieras consistentes en la venta de tarjetas y la devolución de los dineros captados.

El 7 de abril de 2006, Murcia Guzmán, entre otros, constituyeron la empresa DMG Grupo Holding S.A., con el mismo objeto social y socios de la primera Compañía (Grupo DMG S. A.). Esta nueva sociedad registró un capital de \$250.000.000.00, un pasivo (otras obligaciones e ingresos recibidos para terceros) por \$42.723.013.690.00 y un patrimonio de \$247.587.962.00. Por iniciativa de esta sociedad, varias personas naturales crearon nuevas sociedades a través de las cuales se captaba de forma masiva e ilegal los dineros del público. En ese sentido, las sociedades Grupo DMG S. A., DMG Grupo Holding S. A., Global Marketing Colombia S. A., Bionat Labs S. A., Inversiones Sánchez Rivera & Cía. S. A., Productos Naturales DMG Ltda. y DMG Publicidad y Mercadeo Colombia S. A., realizaron movimientos financieros en gigantescas cantidades de dinero. Adicionalmente, en 2006, 2007 y 2008 se constituyeron sociedades en Colombia, Panamá y Estados Unidos y se capitalizaron empresas ya existentes como Inversiones Sánchez Rivera & Cía. S. A. Estas sociedades fungieron como intermediarias para aparentar la circulación de dinero y presentaron inconsistencias, doble contabilidad e irregularidades de orden financiero, administrativo y jurídico.

Como consecuencia de lo anterior, el 5 de agosto de 2009 y el 16 de diciembre de 2009, se condenó a la Compañía y a David Murcia por los delitos de lavado de activos agravado y captación masiva y habitual de dinero, condena que impuso al señor Murcia una pena de más de 30 años de prisión, una multa de 50.000 SMLV e inhabilitación para el ejercicio de derechos y

funciones públicas por 20 años. Lo anterior sin perjuicio de la responsabilidad civil y la obligación de reparar a las personas afectadas por los delitos cometidos

12.1.2.2 Actuar del revisor fiscal

Ramiro Cruz Cabezas, revisor fiscal de la Compañía, tuvo conocimiento de las actividades ilícitas que se estaban realizando en DMG y a pesar de ello colaboró en la modificación de los estados financieros de las firmas, de las que hacían falsos informes con visos de legalidad de las acciones del *holding*, así como para ocultar y entorpecer la acción de los organismos de control. Igualmente, el juzgado respectivo consideró que Cruz Cabezas, con su actuar delictivo, ocasionó detrimento patrimonial al Estado y a un gran número de ciudadanos. Desde 2005, cuando fue constituida DMG, Ramiro Cruz Cabezas “participó de manera activa en el montaje y el funcionamiento de más de 10 empresas ficticias por medio de las se produjo la captación masiva de dineros en Colombia, Panamá y México, entre otros países” (Fiscalía General de la Nación, Condenan a revisor fiscal de DMG por lavado de activos, 2013)

12.1.2.3 Delitos cometidos por los revisores fiscales

Tabla 2. Delito cometido por el revisor fiscal de DMG.

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Ramiro Cruz Cabezas	Revisor fiscal principal	Lavado de activos	Se estableció un preacuerdo	Coautoría	54 meses

Elaboración propia

La condena fue impuesta por el juzgado Octavo Penal Especializado de Bogotá, luego de llegar a un preacuerdo con el revisor fiscal; adicional a la pena de 4 años y 5 meses de prisión se le impuso una multa por 936 millones de pesos.

12.1.3 Caso Grajales S. A.

12.1.3.1 Explicación del caso

El 10 de enero de 2004 fue practicada una diligencia de allanamiento en predio rural ubicado en Panamá, cuya propiedad se encontraba en cabeza de Lorena Henao Montoya, quien a su vez es viuda del extinto narcotraficante Iván Urdinola Grajales. En dicha diligencia se halló un escrito contentivo de un contrato de venta sin fecha, suscrito entre Gerardo Antonio Grajales Hernández, en representación del Grupo Grajales y aparentemente la mencionada Lorena Henao Montoya, en donde el primero, vende por un valor de diez mil millones de pesos el 60 por ciento de las acciones de la sociedad, suma que provenía de las labores de narcotráfico ejercidas por Iván Urdinola Grajales. Asimismo, la sociedad Grajales pasó a manos del mencionado narcotraficante, con la participación de su contadora, la señora Sonia Trejos Aguilar y Raúl Alberto Grajales Lemos como su presidente. En el momento del deceso de Iván Urdinola Grajales, Lorena Henao Montoya, asumió con la ayuda de la contadora Sonia Trejos Aguilar, su participación en las empresas del grupo Grajales, a quien se le rendían cuentas y mensualmente se le entregaba una suma de dinero entre ochenta y noventa millones de pesos por parte de Raúl Alberto Grajales Lemos, quien fungía como presidente.

12.1.3.2 Actuar del revisor fiscal

Las actuaciones de la contadora Sonia Trejos Aguilar correspondieron a la implementación de recursos ilícitos en los negocios realizados por la sociedad Grajales, esto con el fin de dotar de apariencia de legalidad los dineros obtenidos del narcotráfico.

12.1.4.3 Delitos cometidos por los revisores fiscales

A continuación se detallan los delitos por los cuales se condenó a Sonia Trejos y la pena que les fue impuesta.

Tabla 3. Delito cometido por la revisora fiscal en el caso "Grajales".

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Sonia Trejos Aguilar	Revisora Fiscal	Lavado de activos	N/A	Coautoría	84 meses

Elaboración propia.

12.1.4 Caso Trans Oriental S. A.

12.1.4.1 Explicación del caso

El 31 de agosto de 1995, la señora Rosa Marlene Bastos Rugeles fue contratada por la compañía Trans Oriental S.A., con el fin de que ejecutara labores contables, entre las cuales estaba el manejo y control de los ingresos por cuenta de terceros, correspondientes a fondo de responsabilidad civil y cartulinas, como la de elaborar y verificar las consignaciones de las cuantías reportadas a la gerencia por el mismo concepto (Corte Suprema de Justicia , 2012).

Posteriormente, en 2008 cuando la señora Rosa Bastos fue separada de su cargo, la junta directiva de la compañía decidió realizar una auditoría a la contabilidad de la empresa desde 2004. En dicho informe se realizó:

auditoría a cuentas de fondo de responsabilidad civil de la sociedad Trans Oriental S. A., en cuatro folios explicativos del procedimiento aplicado y cuatro cuadros numéricos discriminados en años y meses con el total de la cuantía del recibido de afiliados al fondo de responsabilidad civil y cartulinas, las consignaciones efectuadas a la cuenta corriente 210146759 del banco de Bogotá, préstamos efectuados a propietarios afiliados al fondo y

el resumen de las operaciones efectuadas con dichos aportes (Corte Suprema de Justicia, 2012).

Los resultados arrojados por la revisoría realizada para el lapso entre el 2 de enero de 2004 y el 30 de julio del 2008

arrojó un saldo a cargo de la procesada de \$406.669.964. pesos m/l. Además la señora ROSA AMRLE (sic) BASTOS RUGELES, no introdujo a las arcas de la empresa los dineros recibidos el 30 de julio de 2008, los cuales según borrador elaborado a manuscrito da un resultado de \$808.000.000 cuantía que sumada a la de \$406.669.964.oo, arroja como resultado total de la apropiado por la procesada de \$407.477.964.oo pesos m/l.(Proceso 37750, 2012).

Abierta la investigación respectiva por la Fiscalía, le fue imputado a la señora Rosa Bastos el cargo de hurto agravado, el cual aceptó, además que se acogió a la figura denominada sentencia anticipada.

12.1.4.2 Actuar del revisor fiscal

La conducta punible ejecutada por la contadora Rosa Marlene Bastos Rugeles consistió en apropiarse de parte del dinero que ingresaba a la compañía para la cual laboró en el lapso de 2004 a 2008.

12.1.4.3 Delitos cometidos por los revisores fiscales

A continuación se evidencia el delito por el cual fue condenada Rosa Bastos.

Tabla 4. Delito cometido por la revisora fiscal del caso "Trans oriental".

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
---------------	--------------	---------------	------------------------------	----------------	----------------

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Rosa Marlene Bastos Rugeles	Revisora Fiscal	Hurto	Aprovechar la confianza depositada por el dueño, poseedor, tenedor de la cosa en el agente ²⁸	Autoría	20 meses

Fuente. Elaboración propia.

12.2 Casos relevantes en el contexto colombiano que involucran la responsabilidad del revisor fiscal

En este apartado se pretende relacionar algunos casos de gran impacto socioeconómico, donde explican los hechos de cada caso, el actuar del revisor fiscal y los delitos que están siendo imputados, así como otro tipo de sanciones que han sido hito en el desarrollo de la responsabilidad del revisor fiscal. Es importante mencionar que en algunos de estos casos no hay condena en firme en contra de los revisores fiscales, por lo que no es procedente hablar de culpables e inocentes, simplemente se ilustra el caso y cómo, de ser hallados culpables, podrían responder penalmente.

12.2.1 Caso Reficar

12.2.1.1 Explicación del caso

De acuerdo con lo reseñado por la Fiscalía General de la Nación, en 2003 se planteó en el plan de desarrollo, como un “proyecto de importancia estratégica” la modernización de la Refinería de Cartagena y en ese sentido se establecieron las políticas públicas respecto de este proyecto, en los documentos Conpes 3312 de 2004 y 3336 de 2005, en los que se proponía que el proyecto se adelantara con la mayor participación privada posible y mediante la modalidad contractual “llave en mano”. En consecuencia, en 2006 fue elegida la compañía Glencore

²⁸ Artículo 241-2 del Código Penal Colombiano

International AG como el inversionista mayoritario del proyecto, con una participación de un 51 por ciento mientras que Ecopetrol tendría un 49 por ciento. Estas dos entidades constituyeron la sociedad “Refinería de Cartagena S. A. Reficar”, encargada de ejecutar el proyecto de modernización. En 2007, desde la administración de Glencore, Reficar eligió a Chicago Bridge & Iron Company (CB&I) para hacer la ingeniería, las compras y la construcción de la Refinería, pero en 2009, sin haber financiado el proyecto, Glencore se retiró de Reficar y Ecopetrol adquirió la totalidad de la participación accionaria de la Refinería. Posterior a esto, Reficar contrató a Foster Wheeler & Process Consultant Inc. (FJPVC) para llevar a cabo el gerenciamiento, supervisión y control del proyecto. En 2010, Reficar suscribió dos nuevos contratos EPC con CB&I en la modalidad de “costos reembolsables”, con el desconocimiento de lo requerido por el Conpes, esto generó que los riesgos de sobrecostos estuviesen completamente en cabeza del Estado. En 2014, en el transcurso de la ejecución del proyecto posteriormente de varios incumplimientos, Reficar y CB&I suscribieron cuatro acuerdos que dieron lugar a la apropiación de recursos públicos en favor del contratista CB&I. En virtud de estos acuerdos, Reficar incurrió en el pago de facturas que habían sido previamente rechazadas por el supervisor del contrato o que no fueron validadas por este. De acuerdo con la Fiscalía General de la Nación, estos pagos resultaron ser irrazonables, desproporcionados y sin ninguna relación con el proyecto. Por estos hechos y por tratarse de un peculado de más de seiscientos diez mil millones de pesos (\$610.000´000.000), la Fiscalía imputó cargos a dos presidentes, un vicepresidente jurídico y un líder del grupo legal de Reficar; un vicepresidente ejecutivo del Downstream de Ecopetrol; dos altos ejecutivos de la compañía CB&I y el revisor fiscal de Reficar.

12.2.1.2 Delitos presuntamente cometidos por los revisores fiscales

Tabla 5. Delito imputado al revisor fiscal del caso "Reficar".

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Carlos Alberto Lloreda	Revisor fiscal principal	Concurso de falsedad en documento público	Aún no se determina	Aún no se determina	Aún no se determina
		Peculado por apropiación	Aún no se determina	Complicidad	Aún no se determina ²⁹

Elaboración propia.

De acuerdo con lo anterior, el revisor fiscal Carlos Alberto Lloreda, vinculado a la reconocida firma Price Waterhousecoopers Ltda, está siendo investigado por la fiscalía y se le imputa como persona natural los delitos de “Concurso de falsedad en documento público” y “Peculado por apropiación” en la calidad de cómplice. Respecto de lo anterior, resulta de gran significancia mencionar que, de acuerdo con lo informado por la Fiscalía General de la Nación en su la página web, el delito imputado es el de “Concurso de falsedad en documento público” (con peculado por apropiación), el cual está tipificado en el Código Penal colombiano de la siguiente manera “El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses”.

De acuerdo con lo anterior y en relación con otros casos citadas en líneas precedentes, resulta pertinente preguntarse si los documentos emitidos por los revisores fiscales tienen la calidad de documentos públicos o de documentos privados, ya que se ha condenado a revisores fiscales por falsedad en documento privado en diferentes ocasiones, pero en este caso se imputa la falsedad en documento público, la cual contiene una pena más gravosa. Respecto de este tema, de acuerdo con lo establecido por el Consejo de Estado, los documentos emitidos por médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades son documentos privados en los que es posible la exigencia de veracidad (Consejo de Estado, 2009). Lo anterior, tiene total correspondencia con

²⁹<https://www.fiscalia.gov.co/colombia/bolsillos-de-cristal/imputados-empresarios-extranjeros-y-colombianos-por-corrupcion-en-la-construccion-de-reficar/>

dispuesto por la Corte Suprema de Justicia, (Corte Suprema de Justicia, 2013) y con lo consagrado en el artículo 212 del Código de Comercio, el cual estipula que

el revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados.

Por lo anterior, se considera que el delito que, de manera típica, debe ser imputado a los revisores fiscales que certifiquen o avalen situaciones falsas en sus documentos, es el de falsedad en documento privado; sin embargo, dependerá de la argumentación e investigación de la Fiscalía como ente acusador, para que sea o no imputable la falsedad en documento público. Por último, debe resaltarse que la persona implicada no ha sido condenada y, por consiguiente, es considerada inocente, únicamente se referencia este tema para fines académicos y es un juez quien debe pronunciarse sobre su responsabilidad.

12.2.2 Caso desfalco a la DIAN

12.2.2.1 Explicación del caso

La Dirección de Aduanas Nacionales (DIAN) recibió un importante número de solicitudes de devoluciones de IVA que no fueron revisadas de la debida manera por la administración, por cuanto de acuerdo con los decretos reglamentarios 440 y el 2570 de 2008 limitó el término del estudio a diez (10) días hábiles desde la radicación de la solicitud. En 2012, la Contraloría General de la Nación determinó que, en los periodos anteriores, en las solicitudes de devolución de IVA se presentaban irregularidades y, en ese sentido, identificó compras y ventas inexistentes, falsificación de una serie de documentos para mostrar un saldo a favor generado y existencia de empresas fachada que solicitaban un recobro ilegal de IVA. En ese momento se empezaron a descubrir gran cantidad de empresas de papel que se compraban y

vendían entre sí productos ficticios de exportación como textiles, chatarras, metales y alimentos para justificar sus solicitudes de devolución. Las empresas se ubicaron en diferentes ciudades: Bogotá, Medellín, Barranquilla, Pereira y Santa Marta para no generar sospechas. El director de la DIAN de ese año, Juan Ricardo Ortega, reveló que el desfaldo presentado entre 2004 y 2008 fue por un valor estimado de 2 billones de pesos.

12.2.2.2 Actuar del revisor fiscal

Como la DIAN exige que los revisores fiscales registren su firma digital para acompañar trámites de devolución fiscal. La red les pagaba a contadores para que registraran su firma y luego la usaban en decenas de transacciones. De acuerdo con la Fiscalía, la señora Jazmín Viviana Silva, así como los señores Juan Fernando Serna y Hugo Fernando Gravini firmaron y certificaron declaraciones de IVA que contenían datos contables inexactos, para justificar operaciones ficticias con el objetivo de beneficiarse económicamente junto con el contribuyente, en las devoluciones de IVA solicitadas a la DIAN.

12.2.2.3 Delitos cometidos por los revisores fiscales

A continuación se detallan los delitos por los cuales se imputó a los revisores fiscales.

Tabla 6. Delitos cometidos o imputados por los revisores fiscales del caso del desfalco a la DIAN.

Nombre	Cargo	Delito	Agravante o Atenuante	Autoría	Condena
Jazmín Viviana Silva Sánchez	Revisor Fiscal	Concierto para delinquir	Aún no se determina	Autor	Aún no se determina
		Falsedad en documento privado			
		Fraude procesal			
		Enriquecimiento ilícito			
		Lavado de activos			
Peculado por apropiación					
Juan Fernando Serna Villa	Revisor Fiscal	Concierto para delinquir	No	Autor	Aún no se determina
		Falsedad en documento privado			
		Fraude procesal			
		Enriquecimiento ilícito			
		Lavado de activos			
Peculado por apropiación					
Hugo Fernando Gravini Gonzalez	Revisor Fiscal	Concierto para delinquir	No	Autor	Aún no se determina
		Falsedad en documento privado			
		Fraude procesal			
		Enriquecimiento ilícito			
		Lavado de activos			
Peculado por apropiación					

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede evidenciar en líneas precedentes, en este caso se les imputó a los revisores fiscales implicados delitos contra el patrimonio económico, lo anterior por cuanto certificaron y firmaron información completamente falsa de empresas y negocios inexistentes. Por último, debe resaltarse que las personas implicadas no han sido condenadas y, por consiguiente, son consideradas inocentes, únicamente se referencia este tema para fines académicos y es un juez quien debe pronunciarse sobre su responsabilidad.

12.2.3 Caso Interbolsa

12.2.3.1 Explicación del caso

Interbolsa fue la comisionista bursátil más grande del país (Bolsa de Valores de Colombia, 2009) por lo cual manejaba distintos negocios relevantes de esta índole. No obstante, en 2010, la comisionista Interbolsa comenzó a realizar operaciones denominadas repo, las cuales consisten en la venta de acciones, con una cláusula de recompra, cuyo fin principal es brindarle liquidez al vendedor. De esta manera, la comisionista comenzó a adquirir las acciones de la compañía textilera Fabricato. Así, Interbolsa realizó operaciones por 292.296 millones de pesos en contratos repo con acciones de Fabricato y lograron que el valor de estas aumentara de 30 a 90 pesos en un año y medio (Fiscalía General de la Nación, 2013). Asimismo, la financiación utilizada para llevar a cabo las citadas operaciones fue obtenida con dinero de los clientes de la comisionista, situación que no fue autorizada por ellos. En conclusión y conforme con lo divulgado por la Fiscalía General de la Nación, las infracciones al mercado de valores cometidas por Interbolsa fueron:

- 1. Incumplimiento del deber de asesoría por parte de la firma comisionista, al no dar información completa a los inversionistas o al actuar sin su consentimiento, como sería en el caso de inversiones que se realizaron sin que el cliente las autorizara.*
- 2. Incumplimiento de las normas del mercado de valores relacionadas con posibles conflictos de interés por parte de la firma comisionista afectando a terceros.*
- 3. Incumplimiento de las normas del mercado de valores para afectar el precio de las acciones.*
- 4. Incumplimiento de las normas del mercado de valores para realizar una compra de una compañía emisora en el mercado de valores sin una oferta pública de adquisición (OPA). Es*

decir, habrían intentado comprar una compañía emisora de valores sin surtir los procedimientos legales que obligan a realizar una oferta de compra (Fiscalía General de la Nación, 2012).

Por lo anterior, la Fiscalía inició las investigaciones respectivas por los delitos de manipulación de acciones, administración desleal, operaciones no autorizadas con accionistas o asociados y concierto para delinquir.

12.2.3.2 Actuar del revisor fiscal

De acuerdo con la Junta Central de Contadores, la firma no se pronunció en su debida oportunidad, ni ejerció las medidas de control pertinentes frente a las irregularidades contables para el periodo de 2012, frente a situaciones como el riesgo de iliquidez que representaba para la sociedad la concesión de préstamos particulares, pertenecientes a Interbolsa, que además eran otorgados sin garantías reales.

12.2.3.1 Decisión tomada

La Junta Central de Contadores, en fallo proferido en diciembre de 2014, aplicó la máxima sanción a la firma de revisoría fiscal sociedad Grant Thornton Fast & ABS Auditores Ltda., la cual prestó servicios a Interbolsa. El fallo señala la “cancelación de la inscripción del registro profesional”, lo que implica que la firma “no podrá ejercer actividad ninguna relacionada con el área contable, con el NIT 800.159.484-7”. La decisión nombra a los contadores públicos Ulfany Castillo López (revisora fiscal de Interbolsa) y Carlos Alberto Posada (contador de la entidad), a quienes se les suspendió la tarjeta profesional por 12 meses por “haber vulnerado el estatuto ético de la profesión”. Si bien el caso descrito no corresponde a una sanción de orden penal, se considera relevante hacer mención de este caso, no solo por su relevancia o impacto

económico en la sociedad, sino porque esta fue una decisión sin precedentes en Colombia, debido a que, si bien no se realizó proceso penal alguno en contra de los revisores fiscales involucrados, sí se profirió fallo de responsabilidad disciplinaria en contra de la persona jurídica. Se destaca que frente a los socios de la comisionista, prescribieron tres de los delitos imputados (operaciones no autorizadas, concierto para delinquir y falsedad en documento privado); a la fecha, están en medio del proceso penal solo por la realización de captación masiva y habitual, administración desleal y la manipulación de especies inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios.

12.2.4 Caso “Panamá papers”

12.2.4.1 Explicación del caso

De acuerdo con la Fiscalía General de la Nación, en abril de 2016 se inició una investigación mundial relacionada con los denominados “*Panamá Papers*”, la cual se refería a presuntas actividades ilegales de diversa índole a través de la firma de abogados panameña Mossack-Fonseca. En Colombia, la Fiscalía General de la Nación documentó que Mossack Fonseca ofreció dentro de sus servicios entre 2010 y 2016 un elaborado entramado financiero y societario, el cual consistía en vender facturas falsas a compañías colombianas por parte de aparentes sociedades extranjeras, las cuales eran solamente fachadas, controladas por Mossack Fonseca y, en consecuencia, los contratos que suscribieron con las compañías colombianas nunca se realizaron. Si bien las sociedades fachadas que expedían las facturas se encontraban radicadas en Panamá, Costa Rica, España e Inglaterra, el seguimiento al dinero hecho por la Fiscalía evidenció que los giros correspondientes al pago de las facturas iban a una misma entidad financiera en las Bahamas. Por esta actividad ilícita, Mossack Fonseca Colombia, en asocio con su casa matriz en Panamá, cobraba un porcentaje, el cual oscilaba entre el 2,5 por ciento y el 4

por ciento del valor de las facturas según el país donde estuviera la empresa fachada. Una vez cobrada su comisión, Mossack Fonseca enviaba los recursos a otros países según las instrucciones de sus clientes. Esto permitía ocultar el verdadero destino de los recursos e intenciones de los clientes. La Fiscalía tiene evidencia de que al menos 14 sociedades colombianas habrían acudido a este método para transferir de manera irregular recursos fuera de las empresas y falsificaron su contabilidad con el conocimiento de representantes legales, contadores y revisores fiscales. A través de la falsificación de la contabilidad, estas empresas manipulaban las declaraciones de renta presentadas a la DIAN las cuales no reflejaban la realidad (Fiscalía, 2017).

12.2.4.2 Delitos presuntamente cometidos

En virtud de estos hallazgos, en la mañana del 4 de octubre de 2017 fueron capturadas las siguientes personas a quienes se les imputarán los siguientes delitos:

Tabla 7. Delitos imputados a los investigados en el caso "Panama papers".

Nombre	Cargo	Delito Imputado
Jorge Humberto Sánchez Amado	Revisor fiscal de Efectivo Ltda. y Circulante S.A	Falsedad ideológica en documento privado
		Estafa
		Administración desleal
		Fraude procesal
		Enriquecimiento ilícito de particular en favor de terceros
		Concierto para delinquir.

Elaboración propia.

12.2.4.3 Situación actual

El Juzgado 42 con función de control de garantías dejó en libertad a los imputados por vencimiento de términos, lo anterior por cuanto la Fiscalía dejó pasar más de 60 días para radicar el escrito de acusación, desde que se capturaron a los implicados mediante medida de

aseguramiento; sin embargo, las investigaciones continúan y aún no hay fallo ni a favor ni en contra de los implicados.

12.3 Delitos por los que comúnmente responden los revisores fiscales

Una vez se investigó y analizó uno a uno los casos mencionados, resulta relevante listar los delitos que han sido imputados en mayor número de veces por la Fiscalía a los revisores fiscales, evidenciar la pena que puede acarrear la comisión de estos delitos y una breve explicación de cuando se entiende que la conducta realizada se encuadra en el tipo penal.

Tabla 8. Delitos por los que comúnmente responden los revisores fiscales.

Delito	Pena	Explicación
Falsedad en documento privado	Prisión de 16 a 108 meses.	Emitir o usar un documento privado cuyo contenido no corresponda a la realidad.
Lavado de activos	Prisión de 10 a 30 años y multa de 1.000 a 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes	En términos generales, incurre en esta conducta quien adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes de origen ilícito o les dé apariencia de legalidad, los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes.
Concierto para delinquir	Prisión de 48 a 108 meses.	Cuando varias personas se agrupan con el fin de cometer delitos
Fraude procesal	Prisión de 6 a 12 años, multa de 200 a 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 5 a 8 años.	Cuando a través de un medio fraudulento se induzca en error a un servidor público para obtener sentencia, resolución o acto administrativo contrario a la ley
Enriquecimiento ilícito	Prisión de 96 a 180 meses y multa correspondiente al doble del valor del incremento ilícito logrado.	Cuando se obtenga, para sí o para otro, incremento patrimonial no justificado, derivado en una u otra forma de actividades delictivas
Estafa	Prisión de 32 a 144 meses y multa de 66.66 a 1.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes.	Cuando por medio de artificios o engaños se obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, que induce o mantiene a otro en error.

Fuente: Elaboración propia

Sin embargo, existen otros delitos que pueden ser imputados al revisor fiscal por actuaciones ilícitas en el ejercicio de sus funciones. A continuación se muestra una breve explicación de algunos de ellos:

Tabla 9 Otros delitos por los que podría responder el revisor fiscal

Delito	Pena	Explicación
Uso de documento falso	Prisión de 4 a doce 12 años.	Se refiere únicamente al uso de un documento público falso que pueda servir de prueba. Se entiende documento público como el otorgado por el funcionario público en ejercicio de sus funciones o con su intervención (Código de Procedimiento Civil)
Destrucción, supresión y ocultamiento de documento privado.	Prisión de 16 a 108 meses	En caso de que se destruya, suprima u oculte, total o parcialmente un documento privado que pueda servir de prueba. Se entiende documento privado todo aquel que no cumpla con las características para ser catalogado como documento público.
Falsedad para obtener prueba de hecho verdadero.	Multa	En caso de que se incurra en falsificaciones de documentos con el fin de obtener para sí o para otro medio de prueba de hecho verdadero.
Utilización ilícita de la información privilegiada	Prisión de 1 a 3 años y multa de cinco 5 a 50 salarios mínimos legales mensuales vigentes	Cuando el Revisor Fiscal como miembro de cualquier entidad privada, con el fin de obtener provecho para sí o para un tercero, haga uso indebido de información que haya conocido con ocasión de su cargo y que no sea objeto de conocimiento público.
Violación de reserva industrial o comercial	Prisión de 32 a 90 meses y multa de 26.66 a 3.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.	Emplear, revelar o divulgar descubrimiento, invención científica, proceso o aplicación industrial o comercial, llegados a su conocimiento por razón de su cargo, y que deban permanecer en reserva. Incurrirá en igual pena quien indebidamente conozca, copie u obtenga esa información
	Prisión de 48 a 126 meses y multa de 133.33 a 4500 salarios mínimos legales mensuales vigentes.	Si se comete el delito descrito y se obtiene provecho propio o para un tercero.
Omisión de control	Prisión de 38 a 128 meses y multa de 133.33 a 15.000 salarios mínimos	El Revisor Fiscal, como empleado de una institución financiera o de cooperativas de ahorro y crédito, con el fin de ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero, omite el cumplimiento de alguno o todos los mecanismos de control

Delito	Pena	Explicación
	legales mensuales vigentes.	establecidos por el ordenamiento jurídico para las transacciones en efectivo
De la omisión de denuncia de particular. Omisión de denuncia por parte de un revisor fiscal	Prisión 3 a 8 años	El que con conocimiento de la comisión de un delito ³⁰ , omite sin justa causa informar de ello en forma inmediata a la autoridad..

Fuente: Elaboración propia (Código Penal colombiano)

13. Mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales

Para este capítulo se estableció como objetivo *“proponer mecanismos de prevención y recomendaciones para los revisores fiscales”*. La metodología utilizada para lograrlo consistió en revisar parte de la literatura referida a la corrupción, vista como un problema ético y las salvaguardas como una limitación a la responsabilidad de los revisores. Para la emisión de recomendaciones se abordó la posibilidad de incluir el estudio de la responsabilidad penal en los programas de contaduría como forma de dar a conocer, oportunamente, las normas referidas y, además, se revisó el uso de la delación como un atenuante de la eventual responsabilidad penal.

13.1. Mecanismos de prevención

13.1.1. Abordar la corrupción desde la ética

Hasta ahora han sido revisadas algunas conductas que vulneran bienes jurídicos tutelados, realizadas por profesionales en ejercicio de una revisoría fiscal. Dichas conductas también encuadran dentro de una de las acepciones de corrupción; *“el abuso de un poder encomendado para un beneficio personal”* (Transparency International, 2009).

³⁰ Sin embargo, este tipo penal no se configura por la omisión de denunciar cualquier delito, sino los delitos específicos de: genocidio, desplazamiento forzado, tortura, desaparición forzada, homicidio, secuestro, secuestro extorsivo o extorsión, narcotráfico, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, terrorismo, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, enriquecimiento ilícito, testaferrato, lavado de activos, cualquiera de las conductas contempladas en el Título II y en el Capítulo IV del Título IV del Código Penal.

Entender el fenómeno de la corrupción desde la barrera de lo legal no es lo más acertado; pretender que dicho fenómeno se resuelva a partir de la legislación vigente se escapa de la realidad. Lo anterior, por cuanto los actos realizados por el hombre superan las normas del derecho y si se trata de acciones no reguladas, es más probable que el acto de corrupción pueda clasificarse como antiético que como ilegal.

De acuerdo con Martín & Tomás (2017), la deficiencia de los valores éticos y el resquebrajamiento de la solidaridad social son antecedentes de las prácticas corruptas. Por esto, una de las formas de prevenir la realización de conductas que generen la responsabilidad penal de los revisores fiscales es atender el problema de la corrupción como un tema ético. Al respecto, es relevante mencionar que el análisis de los casos en los cuales los revisores fiscales han sido encontrados como responsables penalmente por la comisión de delitos sancionados por la norma, evidencia una vulneración a alguno de los principios éticos definidos en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990³¹.

A continuación se exponen algunas herramientas de naturaleza ética que pueden ser usadas por las compañías auditadas, así como por las firmas de auditoría o revisoría fiscal, para evitar que se incurra en comportamientos antiéticos que pueden desembocar en la comisión de delitos.

- A. Consejo de Ética Pública: el cual esté conformado por personas íntegras, de irreprochable conducta, con conocimiento y práctica de la disciplina ética, cuyo propósito sea la puesta en marcha de valores en los profesionales a través de planes y programas de trabajo ético en donde se promuevan altos estándares de conducta y se realicen evaluaciones periódicas de la eficiencia ética a cada profesional.

³¹ Se refiere a los principios de integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observación de las disposiciones normativas, competencia y actuación profesional, difusión y colaboración y respeto entre colegas.

B. Auditorías éticas aplicadas a los revisores fiscales: en donde se identifique conductas no éticas que permitan detectar síntomas de profesionales potenciales a la corrupción.

Según Martín & Tomás (2017), la solución consiste en:

un reforzamiento del sistema de valores en todas las esferas de la vida de una persona (educacional, político, económico, cultural, etc.) y en implantar políticas activas de prevención que detecten aquellas situaciones donde es más factible que se produzcan situaciones de corrupción.

13.1.2. Aplicación de salvaguardas

Tradicionalmente, frente a los problemas de independencia que puedan presentar los auditores y con el propósito de evitar consecuencias respecto de sus faltas éticas, se han usado salvaguardas, para permitirle al auditor detectar las amenazas a su independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas (Yáñez, Villanueva, & Fernandez, 2010).

Según Sarmiento, Franco & Gaitán (2016), estas salvaguardas no solo resultan pertinentes y útiles para prevenir faltas éticas en los auditores y revisores fiscales, sino que pueden evitar la comisión de delitos por parte de estos. En ese sentido, las salvaguardas a la revisoría fiscal se pueden dar desde dos grandes esferas: la primera son las salvaguardas internas de la compañía; la segunda, las salvaguardas instituidas por la profesión o por disposiciones legales y complementarias.

- **Salvaguardas internas en la compañía**

A continuación se explicará cada una de las salvaguardas identificadas, aplicadas para el caso del revisor fiscal:

Tabla 10 Salvaguardas

Independencia	Dependencia Organizacional	El revisor fiscal no debe tener dependencia de jerarquía o ser subalterno de los directivos de la compañía
	Independencia sobre las actividades	El revisor fiscal no debe intervenir en las operaciones de la entidad ni en su control interno.
Objetividad	Especificar conflictos de intereses	El revisor debe evitar este tipo de situaciones y en el caso en el que se den, informar de manera escrita a la compañía y firma de revisoría.
	Rotar revisores en sus funciones	El hecho de que un revisor fiscal permanezca durante demasiado tiempo a una compañía puede poner en riesgo su objetividad; por eso, mientras sea posible evaluar el costo-beneficio, es recomendable realizar rotación.
	Gobierno organizacional fuerte	El apoyo de la compañía al revisor fiscal siempre que se conserve la independencia es crucial para un ejercicio correcto de la profesión.
	Grupos de trabajo	Un aspecto clave de la objetividad implica la corroboración de evaluaciones, juicios y decisiones de otros. El empleo de equipos, además de los individuos puede ayudar a difuminar ciertos conflictos de intereses.
	Consultas internas	En este caso, el revisor procurará controlar las amenazas a la objetividad (voluntariamente o por propia iniciativa) al saber que va a ser preguntado por un compañero o superior.
	Correcta selección del auditor	La selección para asegurar que los empleados potenciales no tengan conflictos de intereses que amenacen la objetividad es el punto de comienzo para construir una función auditora objetiva.
	Formación	La formación proporciona objetividad y puede ayudar a los profesionales a reconocer las potenciales amenazas a la objetividad, de tal forma que puedan evitarlas o controlarlas efectivamente a tiempo.
	Revisar el trabajo	El Consejo para la Práctica 1120-1 sobre Objetividad Individual (IIA, 2007b) recomienda que los resultados se revisen antes de emitir las comunicaciones correspondientes al trabajo, para asegurar razonablemente que este se ha efectuado de manera objetiva.

Fuente: Elaboración Propia (Contenido extraído de (López, 2014))

La aplicación de las mencionadas salvaguardas desde las compañías prestadoras del servicio de revisoría fiscal, así como de las compañías que solicitan el servicio es de crucial significancia para la lucha contra la corrupción y el actuar indebido de estos profesionales. Es

responsabilidad de las entidades crear una cultura de honestidad y comportamiento ético (NIA 240, párrafo 4).

- **Salvaguardas instituidas por la profesión o por disposiciones legales y reglamentarias**

Los códigos de ética, profesionales, así como los compilados penales deben estar en constante desarrollo, de acuerdo con las prácticas y costumbres de cada sociedad. Lo anterior por cuanto el comportamiento de los individuos es variable a través del tiempo y en consecuencia, la normatividad debe adaptarse a estas circunstancias (Foucault, 1982). En este mismo sentido resulta de gran relevancia que el gobierno exija el fortalecimiento de los programas de estudio de la profesión contable con cursos de derecho penal y con un enfoque a las normas éticas como una característica de gobernanza empresarial (Dellaportas, 2013).

13.2. Recomendaciones

13.2.1 Inclusión de derecho penal en los programas de contaduría pública

La extensión del marco conceptual se debe, en principio, a la multiplicidad de interesados que puede tener. El contenido de este trabajo resulta de interés no solo a los contadores públicos que ejercen revisoría fiscal, sino a la variedad de profesionales que pueden participar como auxiliares del revisor. Al respecto, se recuerda que algunas de las conductas punibles revisadas admiten la figura de la coautoría, lo cual confirma que no solo los contadores son los destinatarios de este trabajo, sino todo aquel que desarrolle alguna labor dentro del encargo.

Asimismo, la extensión se debe a que hablar de revisoría implica hablar de las responsabilidades que surgen en desarrollo del encargo. En ese sentido, una de las

responsabilidades más importantes es la responsabilidad penal. Lastimosamente, el abordaje de este tema en los programas de contaduría no es suficiente. Debería ser incluida una asignatura de responsabilidad y uno de sus contenidos debería ser la responsabilidad penal. Lo anterior, con la intención de que los estudiantes puedan identificar desde un primer momento en su formación las conductas vulneradoras de bienes jurídicos tutelados, por lo menos, para que en cumplimiento de los antiguos objetivos de las teorías de la prevención, eviten cometer las conductas por la severidad de la sanción.

13.2.2. Beneficios a los investigados por delación

Resulta necesaria la intervención de todos los entes de control, como las superintendencias, la Contraloría o la Procuraduría, lo anterior por cuanto la normatividad colombiana, tal como se evidenció en la explicación de los casos, tiene la capacidad de imponer penas y responsabilizar a los autores en la comisión de delitos. Sin embargo, en donde falta rigurosidad es en el proceso de detección en la comisión de estas actuaciones, por lo que resulta de vital importancia robustecer el sistema penal respecto de los mecanismos de investigación y denuncia, así como promover los programas de beneficios por colaboración (Superintendencia de Industria y Comercio, 2017). De esta forma, la intervención estatal resulta de gran relevancia, a partir de que la revisoría fiscal, adquiere la calidad de “bien público”, dado que el Estado la hace obligatoria como un mecanismo de control (Wallace, 2004).

Así las cosas, puede ser concluido que los mecanismos de prevención y las recomendaciones aquí expuestas son solo algunas de las medidas que se consideran necesarias para combatir la crisis que sufren los profesionales que prestan servicios de aseguramiento, por lo cual el presente trabajo debe verse como un aporte más a las formas de prevenir y mitigar el aumento de las condenas penales en contra de los contadores públicos encargados de ejercer la revisoría fiscal.

14. Conclusiones

La referencia a la responsabilidad penal del revisor fiscal es una invitación para los profesionales que ejercen este encargo a prepararse de manera suficiente respecto de todas las aristas que surgen desde este órgano social. Además, el conocimiento de la forma de determinar la responsabilidad del revisor fiscal en Colombia se traduce en una herramienta para los contadores públicos que practican la revisoría fiscal; los previene respecto de las consecuencias que acarrea la prestación de dicho servicio con un fin diferente a aumentar la confianza de los terceros respecto de la información auditada y, al tiempo, identifica las sanciones penales que pueden ser decididas en su contra.

Visto lo anterior, puede ser concluido que la forma de determinar la responsabilidad de los auditores en el ámbito internacional depende del estándar utilizado en el estado en el cual se realiza la prestación del servicio mientras que la responsabilidad penal del revisor fiscal en Colombia se determina de acuerdo con lo establecido en la Ley Penal. De forma específica a partir de la imputación de tipos penales con sujeto activo calificado, por el uso de dispositivos amplificadores del tipo y por la vulneración de bienes jurídicos por parte del profesional contable. De esta forma, la comprobación de la hipótesis inicial consiste en afirmar que los revisores fiscales, en el contexto colombiano, responden penalmente por un número importante de delitos, entre los cuales, no están incluidos únicamente, aquellos en donde se les clasifica como un sujeto activo calificado.

De otro lado, en los casos colombianos estudiados, se puede ver que la detección de los casos de fraude fue muy posterior a la comisión de estos. Es decir, si bien la norma *per se* es rigurosa e incluye penas suficientes a quien vulnere bienes jurídicamente protegidos, la situación es que muchos de los grandes fraudes, actos de corrupción y comisión de delitos, no son

detectados o son detectados de manera muy tardía, lo que se traduce en que quien comente un delito considere probable no ser descubierto. Es por esto, que si las entidades encargadas de detección del fraude, entiéndase principalmente, la Contraloría General de la Nación, así como las superintendencias pertinentes, ejercen su función de vigilancia y control de manera más cuidadosa y la detección de fraudes fuera mayor en el ámbito nacional, podría desincentivar el actuar negligente o delictivo, no solo de revisores fiscales, sino de todos los involucrados en los casos de grandes desfalcos o fraudes de tipo económico.

Por tanto, la campaña para combatir esta situación de crisis iniciada desde la década de 1970 debe incluir no solo la rigurosidad que actualmente tiene las normas penales, sino que además debe envolver aspectos como el fortalecimiento de la ética del ser humano y del profesional, así como el desarrollo de salvaguardas desde la profesión. Asimismo, formar desde la academia a estudiantes que sean conscientes de la cascada de responsabilidades que acarrea el ejercicio de la revisoría fiscal, entre ellas, la penal y promover desde la legislación mecanismos que atenúen las condenas de los profesionales sancionados que delaten de forma integral la comisión de los delitos citados.

Así las cosas, se espera que el presente trabajo sea un aporte más a la ardua tarea que implica, entre otros deberes éticos, abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir y, en consecuencia, mitigar la crisis que sufren los profesionales que prestan servicios de aseguramiento por el descrédito de la profesión por el aumento en las condenas penales impuestas contra ellos.

15. Referencias

- Andon, P., Free, C. & Scard, B. (2015). Pathway to accountant fraud: Australian evidence and analysis. *Accounting Research Journal*, 28, 10-44.
- Arens, A. A., Beasley, M. S. & Elder, R. J. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. México: Pearson.
- Baker, R. & Reiner, Q. (1996). A comparison of auditors' legal liability in the USA and selected European countries. *European Business Review*, 36-44.
- Bermúdez, H. (1996). Marco conceptual de la revisoría fiscal en Colombia. Un aporte de citas y reflexiones para su construcción.
- Bermúdez, H. (s.f.). Esbozo de la auditoría estatutaria y el control interno en las organizaciones privadas.
- Bermúdez, H. (2000). *Esbozo de la Auditoría Estatutaria y el control interno*. Bogotá.
- Blanco, Y. (1988). *Revisoría Fiscal. Marco Histórico y legal*. Cali: Roesga.
- Bolsa de Valores de Colombia. (2009). Informe de Comisionistas del mercado.
- Cano, J. M. (1957). *Ontología Política*
- Castro, M., Fernández, A. & Bolivar, C. (2015). La importancia de la revisoría fiscal en Colombia. *Dictamen libre*, 71-80.
- Consejo Nacional de Política Económica y Social, Documento Conpes 3312 de 2004
- Consejo Nacional de Política Económica y Social, Documento Conpes 3336 de 2005
- Consejo de Estado, Sentencia C-637 (Consejo de Estado 16 de septiembre de 2009).
- Corte Suprema de Justicia , Proceso 37750 (Sala de Casación Penal 30 de mayo de 2012).
- Corte Suprema de Justicia , SP14955-2016 (Sala de Casación Civil 19 de octubre de 2016).
- Corte Suprema de Justicia, 30287 (Sala de Casación Penal 29 de septiembre de 2010).
- Corte Suprema de Justicia, Sentencia 39373 (Sala de Casación Penal 2013).
- Cooper, B. & Barkoczy, M. L. (1994). Third Party Liability: The Auditors lament. *Managerial Auditing Journal*, 31-36.
- Cortés, M. C. (2012). Función de la Pena en Colombia bajo la Ley 599 de 2000. *Universidad Católica*.
- Creus, C. (1995). *Derecho Penal - Parte Especial*. Buenos Aires: Astrea.

- Cuenú Cabezas, J.E. (2014). Reflexión sobre la Revisoría Fiscal desde la sociología fenomenológica de Alfred Schütz. Universidad del Valle, Cali, Colombia. *Revista AD-minister* NO. 24, enero-junio, 117p
- Dinero. (2017). Revisores fiscales al banquillo: ¿Ciegos o con exceso de funciones? *Revista Dinero*.
- F. G. (2017). Primeros resultados en investigación adelantada por el caso Panamá Papers.
- Fernández, J. S. (2003). Causales de ausencia de responsabilidad penal. *Revista de Derecho, Universidad del Norte*, 1-18.
- Fernández, M. B., & Maroto, J. D. (1990). La responsabilidad penal de los auditores . *Dialnet*, 8.
- Fiscalía General de la Nación. (2017). Primeros resultados en investigación adelantada por el caso Panamá Papers.
- Fiscalía General de la Nación. (2012). Fiscalía General de la Nación, comienza indagación preliminar en el caso Interbolsa.
- Fiscalía General de la Nación. (2012). Primeras Imputaciones por el caso Inerbolsa.
- Fiscalía General de la Nación. (14 de noviembre de 2013). Condenan a revisor fiscal de DMG por lavado de activos. Bogotá, Colombia.
- Fiscalía General de la Nación. (26 de julio de 2017). Obtenido de <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/bolsillos-de-cristal/imputados-empresarios-extranjeros-y-colombianos-por-corrupcion-en-la-construccion-de-reficar/>
- Fiscalía General de la Nación. (2017). Primeros resultados en investigación adelantada por el caso Panamá Papers.
- Fiscalía General de la Nación. (2013). Primeras Imputaciones por el caso Intebolsa.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing. An introduction*. Hong Kong: MacMillan Education Ltda.
- Foucault, M. (1982). *La hermenéutica del sujeto*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Función fundamentadora y función limitadora de la prevención general. (1986). *Universidad de Barcelona*.
- Gamez, R. & Cuñado, F. (9 de septiembre de 2018). *Eurojuris*. Obtenido de <https://www.asociacion-eurojuris.es/definicion-common-law/>
- Gaviria Londoño, V. E. (2005). Responsabilidad Civil y Responsabilidad Penal. *Responsabilidad Civil y Responsabilidad Penal* (pág. 30). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Gómez, H. B. (2000). *Esbozo de la Auditoria Estatutaria y el control interno*. Bogotá.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2010). *Metodología de la investigación*. México D.F.: McGraw-Hill.
- International Auditing and Standards Board . (2005). *International Framework for Assurance Engagements*.
- International Auditing and Standards Board . (2016). *Supplement to the handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.
- Junta Central de Contadores, & Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (s.f.). *Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/files/documents/1502445706-1701.pdf>
- Gamez, R., & Cuñado, F. (9 de Septiembre de 2018). *Eurojuris*. Obtenido de <https://www.asociacion-eurojuris.es/definicion-common-law/>
- López, D. G. (2014). El Contador Público y el Aseguramiento de la Información. En S. d. *Sociedades, Asuntos económicos y contables-Historia de la Fiscalización*
- Martín , J., & Tomás, B. (2017). Aproximaciones psicosociales a la corrupción: una revisión teórica. *Revista Colombiana de Psicología*, 231-243.
- Morales, J., Gendron, Y., & Guénin-Paracini, H. (2014). The construction of the risky individual and vigilant organization: A genealogy of the fraud triangle. *Account, Organizations and Society*.
- Oneca, D. J. (s.f.). Discurso del curso académico. *Universidad de Salamanca*.
- Pacini, C., Hillison, W., & Sinason, D. (2000). Auditor liability to third parties: an international focus. *Managerial Auditing Journal*, 15, 394-407.
- Puig, S. M. (1986). Funcion fundamentadora y función limitadora de la prevención general. *Universidad de Barcelona*.
- Proceso 37750, Proceso 37750 (Corte Suprema de Justicia-Sala de Casación Penal 30 de mayo de 2012).
- Real Academia Española*. (1 de agosto de 2018). Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=7OpEEFy>
- Real Academia Española*. (3 de agosto de 2018). Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=H9WZ6YF>
- Sandoval Fernández, J. (2003). Causales de ausencia de responsabilidad penal. *Revista de Derecho, Uninorte*. 1-18.

- Sandoval Fernández, J. (2003). Causales de ausencia de responsabilidad penal. *Revista de Derecho, Universidad del Norte*, 1-18.
- Sarmiento, D., Franco, W., & Gaitán, G. (2016). El papel de los contadores públicos en un entorno de corrupción. *Conferencia implementación de normas internacionales del control de calidad*.
- Sentencia C-147 (Corte Constitucional 7 de abril de 2015).
- Sentencia C-176 MP (Corte Constitucional 6 de mayo 1993).
- Sentencia C-996 (Corte Constitucional 2 de agosto de 2000).
- Sentencia C- 530 (Corte Constitucional 10 de mayo de 2000).
- Sentencia C-434 (Corte Constitucional 12 de septiembre de 1996).
- Sentencia C-597 (Corte Constitucional 6 de noviembre 1996).
- Sentencia C-062 (Corte Constitucional 4 de marzo de 1998)
- Sentencia C-637 (Corte Constitucional 16 de septiembre de 2009).
- Sentencia C-788 (Corte Constitucional 3 de noviembre de 2009).
- Sentencia C-297 (Corte Constitucional 24 de abril de 2002).
- Sentencia Sala Plena (Corte Suprema de Justicia - Sala Plena 7 de julio de 1977).
- Sorensen, D., & Miller, S. (2017). Financial accounting scandals and the reform of the corporate governance in the United States and Italy. *The Internatioanal Journal of Business in Society*, 17, 77-88.
- Superintendencia de Industria y Comercio. (2017). *Beneficios por Colaboración*. Obtenido de Superintendencia de Industria y Comercio: <http://www.sic.gov.co/beneficios-por-colaboracion>
- Transparency International. (2009). The anti-corruption plain language guide. Recuperado de www.transparency.org
- Velásquez, F. (2007). *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Medellín: Comlibros y cia Ltda.
- Velázquez, J. O. (2012). Reinserción social y función de la pena. *UNAM*.
- Wallace, W. (2004). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Look Back and a Look Forward. *Research in Accounting Regulation* 17 .
- Yáñez, J. C., Villanueva, M., & Fernández, M. T. (2010). La independencia del auditor en la nueva ley.

16. Lista de Tablas

<i>Tabla 1. Delitos cometidos por revisores fiscales en el caso de Molinos del Cauca.</i>	54
<i>Tabla 2. Delito cometido por el revisor fiscal de DMG.</i>	57
<i>Tabla 3. Delito cometido por la revisora fiscal en el caso "Grajales".</i>	59
<i>Tabla 4. Delito cometido por la revisora fiscal del caso "Trans oriental".</i>	60
<i>Tabla 5. Delito imputado al revisor fiscal del caso "Reficar".</i>	62
<i>Tabla 6. Delitos cometidos o imputados por los revisores fiscales del caso del desfalco a la DIAN.</i>	66
<i>Tabla 7. Delitos imputados a los investigados en el caso "Panama papers".</i>	70
<i>Tabla 8. Delitos por los que comúnmente responden los revisores fiscales.</i>	71
<i>Tabla 9 Otros delitos por los que podría responder el revisor fiscal.</i>	72
<i>Tabla 10 Salvaguardas</i>	76