

# La responsabilidad penal del profesional contable respecto del aseguramiento de la información financiera

*The criminal responsibility of the accounting professional regarding the assurance of the information*

Saúl Gonzalo Galindo Cárdenas\*  
Luis Carlos Restrepo Jiménez\*\*  
Carlos Andrés Muñoz Álvarez\*\*\*

## Resumen

A raíz de la promulgación de la Ley 1314 de 2009, conocida como Ley de convergencia contable, la cual conlleva la obligatoria implementación de estándares internacionales de contabilidad conocidos como Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF y al aseguramiento de la misma descrito en el Decreto 302 de 2015, es necesario profundizar en el tema de responsabilidad punitiva o tipicidad en el marco del derecho penal colombiano, del profesional de la contabilidad en ejercicio de sus funciones. Esta responsabilidad se visibiliza en mayor grado, máxime cuando la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia, ha insistido que los informes rendidos por este profesional son catalogados de interés público y de ellos deviene un riesgo social que en determinado momento puede generar un impacto negativo en los sectores productivos, pero en especial en la confianza pública. Para tal evento las normas de aseguramiento de la información financiera incluyen el código de ética emitido por La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés: International Federation of Accountants), complementado con el capítulo quinto de la Ley 43 de 1990, las que advierten del nivel de responsabilidad de este profesional.

**Palabras clave:** convergencia, responsabilidad, tipicidad, penalidad, aseguramiento, información.

## Abstract

Following the enactment of Law 1314 of 2009, known as the Accounting Convergence Law, which entails the mandatory implementation of international accounting standards known as International Financial Reporting Standards- IFRS and the assurance thereof described in Decree 302 of 2015, it is necessary to deepen the topic of punitive responsibility or criminality within the framework of Colombian

---

\* PhD en Educación Universidad de la Salle San José de Costa Rica, Magister en Educación Universidad de la Salle Colombia. Especialista en Derecho Tributario Universidad del Rosario. Especialista en Ciencias Fiscales U.A.N-Especialista en pedagogía para el desarrollo del Aprendizaje Autónomo UNAD. Tecnólogo en Administración de Empresas. Abogado Titulado UAN. Contador Público Titulado. Email saulgalindo@unisnu.edu.co

\*\* Especialista en Derecho Administrativo y Auditor de Calidad en Servicios de la Salud. Mg. en Administración de Negocios con énfasis en RRHH. Docente investigador Corporación Unificada Nacional de Educación Superior CUN. Perteneciente al Grupo de Investigación, Responsabilidad Social Cunistas. luis\_restrepoj@cun.edu.co.

\*\*\* Candidato a Magister Universidad Sergio Arboleda. Abogado Titulado Universidad del Sinú. camunalz@gmail.com

criminal law, of the professional accountant in the exercise of his functions. This responsibility is made visible to a greater degree, especially when the Constitutional Court, in reiterated case law, has insisted that the reports given by this professional are classified as of public interest and that they become a social risk that at a certain moment can have a negative impact on the sectors productive, but especially in public confidence. For such an event, the rules for securing financial information include the code of ethics issued by the International Federation of Accountants (IFAC), supplemented by the fifth chapter of Law 43 of 1990; who warn of the level of responsibility of this professional.

**Keywords:** convergence, responsibility, typicity, penalty, assurance, information.

## La responsabilidad penal del contador como revisor fiscal.

Tratándose de nivel de responsabilidad penal, y como se observa en la figura 1, traemos a colación el Decreto 410 de 1971, más conocido como Código de Comercio que es el marco normativo por medio del cual los comerciantes en Colombia y los asuntos mercantiles deben regirse en sus diferentes actuaciones, y en casos extremos de no existir marco normativo se aplicara la costumbre y la analogía. Este marco legal contiene las disposiciones relativas a la obligatoriedad de llevar contabilidad de los negocios (artículo 19 numeral 3) y crea la institución de la revisoría fiscal (capítulo VIII, artículos 203 a 217), (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410. Destacando de este ordenamiento legal los siguientes artículos:

**ARTÍCULO 19. OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES.** Es obligación de todo comerciante:

(..... =

3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;

(.....)

**ARTÍCULO 215. REQUISITOS PARA SER REVISOR FISCAL-RESTRICCIÓN.**

El revisor fiscal deberá ser contador público. Ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor en más de cinco sociedades por acciones. Con todo, cuando se designen asociaciones o firmas de contadores como revisores fiscales, éstas deberán nombrar un contador público para cada revisoría, que desempeñe personalmente el cargo, en los términos del artículo 12 de la Ley 145 de 1960. En caso de falta del nombrado, actuarán los suplentes.

**ARTÍCULO 211. RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL.** 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. (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410)



**Figura 1.** *Responsabilidades del Revisor Fiscal*

Fuente: (Velasco, B. 2010. En línea)

### **Autorización de balances o rendición de informes inexactos.**

**ARTÍCULO 212. RESPONSABILIDAD PENAL DEL REVISOR FISCAL QUE AUTORIZA BALANCES O RINDE INFORMES INEXACTOS,** El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal (Colombia (1971). Código de Comercio, Decreto 410)

En ese orden, para el año 1995 el Congreso de la República modifica este Código con la expedición de la Ley 222, por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones entre las que se destaca sobre la responsabilidad en materia contable lo siguiente:

#### **Artículo 43. RESPONSABILIDAD PENAL**

Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, 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. (Colombia (1995). Libro II del Código de Comercio, Ley 222)

En el año 1999 el Congreso de la República de Colombia expide la Ley 550, cuya unidad de materia establece un régimen que promueve y facilita la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones. Norma prorrogada por la Ley 922 de 2004 ( Colombia (2004). prorroga la vigencia de la Ley 550) , a su vez prorrogada en seis meses por la Ley 1116 de 2006 (Congreso de la República, 2006), reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 1910 de 2009 (Presidencia de la República , 2009), por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia término que una vez vencido, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el **artículo** 125 ídem.

Esta norma al igual que la Ley 222 de 1995, advierte en materia de responsabilidad respecto información contable y financiera lo siguiente:

**Artículo 21.** Responsabilidad penal. Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno (1) a seis (6) años quienes suscriban y certifiquen los estados financieros o el estado de inventario o la relación de acreedores internos y externos a que se refiere el Artículo anterior, a sabiendas de que en tales documentos no se incluye a todos los acreedores, se excluye alguna acreencia cierta o algún activo, o se incluyen acreencias o acreedores inexistentes. Con la misma pena serán sancionados quienes a sabiendas soliciten, sin tener derecho a ello, ser tenidos como acreedores, y quienes a sabiendas suscriban y certifiquen la relación de las acreencias de la seguridad social y la nómina, de conformidad con el numeral 8 del Artículo 22 de la presente ley, sin incluirlas todas. (Colombia (1999), régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial. Ley 550)

Cabe resaltar que en la precitada Ley de reactivación empresarial al tenor del artículo 63 y en la Ley sobre el régimen de insolvencia empresarial al tenor del artículo 122, el legislador expuso lo siguiente:

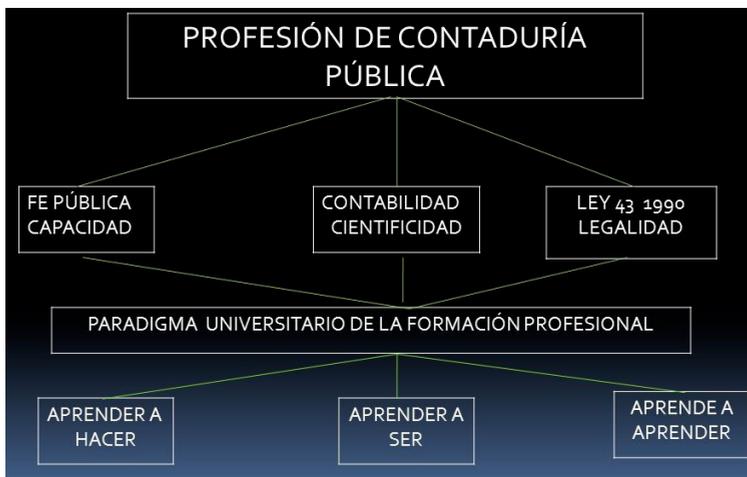
Armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales. Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros

internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes. (Colombia (2006), Régimen de Insolvencia Empresarial, Ley 1116)

Así las cosas, se evidencia desde el legislativo el interés por reglamentar la profesión contable, pero en especial por advertir a los profesionales de esa disciplina el nivel de compromiso y responsabilidad que adquieren al ejercer, prestando sus servicios de manera dependiente o independiente a personas naturales y jurídicas, pues a través de su desempeño pueden permear el riesgo social que implica tal ejercicio como contadores públicos como se observa en la figura 2. Frente a este aspecto la Ley 43 de 1990 define a esta profesional así:

**ARTÍCULO 1. DEL CONTADOR PÚBLICO.** Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.

La relación de dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales ni a los contadores públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por ley o por estatutos, a tener revisor fiscal (Congreso de la República, 1990).



**Figura 2.** *El Contador da Fe Pública*

Fuente: (Pantaleón, C.2018. En línea)

Nótese que en el anterior artículo se advierte que el contador da fe pública, pero sobre qué aspectos se entiende que cumple esa función fedante, esta misma ley lo determina en el artículo 10 el cual indica que:

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

Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes (Congreso de la República, 1990).

El legislador determina el tema de la fe pública en actos propios de la profesión del contador y de allí se deriva su responsabilidad, no solo por su actuar sino por el de terceras personas por ellos contratadas para desarrollar esos actos frente los cuales el artículo 2 de la precitada Ley 43 de 1990, indica lo siguiente:

(.....) se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Parágrafo 1o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos quedan facultadas para contratar la prestación de servicios de las actividades relacionadas con la ciencia contable en general y tales servicios serán prestados por Contadores Públicos o bajo su responsabilidad. (Subrayado fuera de texto).

Parágrafo 2o. Los Contadores Públicos y las sociedades de Contadores Públicos no podrán, por si mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarias en la selección y contratación de personal que se dedique a las

actividades relacionadas con la ciencia contable en general en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoría externa (Congreso de la República, 1990).

Respecto de la fe pública y el ejercicio responsable de la profesión contable, en el artículo 35 de la mentada Ley se indica que:

(...) La Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí (Congreso de la República (Congreso de la República, 1990).

De acuerdo con esta norma la función fedante, el ejercicio de la profesión frente a los particulares y el Estado se hace mucho más amplia, porque advierte el alcance que tiene esta actividad profesional, al trascender las esferas sociales e institucionales no solo desde el punto de vista económico sino de seguridad económica, lo cual implica un alto grado de conciencia moral y el conocimiento integral de su marco normativo. Al respecto la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia ha significado lo siguiente:

las labores propias de los contadores implican un riesgo social dada su trascendencia e importancia y por ello el legislador ha querido que sea una profesión regulada con sumo cuidado. Esto es claro en la Ley 43 de 1990, que al establecer la regulación del ejercicio de esta profesión instituyó definiciones

claras sobre quién es un contador público, reguló el proceso de inscripción, estableció las normas para el ejercicio de la profesión y creó órganos de vigilancia y dirección de la profesión que pueden imponer sanciones previo adelantamiento de un proceso especial y de acuerdo con un código de ética enunciado en la misma ley.

“La importancia de esta profesión tampoco ha sido ignorada por esta Corte, cuando ha afirmado que el contador es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos de los demás profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable. Tal circunstancia particular lo ubica técnica, moral y profesionalmente en un contexto personal especial, que le exige, por lo mismo, una responsabilidad también especial frente al Estado y a sus clientes, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede, con su firma o atestación, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos legales”

“La relevancia de dicha información en el campo del control fiscal y contable es crucial. Precisamente, gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar -con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad”.

[...]

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

En este pronunciamiento jurisprudencial, la Corte Constitucional no solo advierte sobre el riesgo social que implica en Colombia el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, sino que resalta el interés económico del Estado en su calidad de sujeto activo, en materia fiscal, y que sobre esos asuntos debe dar fe pública como no lo hacen otras profesiones; esa actividad fedante implica un alto nivel de responsabilidad, conducta ética y juicio profesional, con el fin de dar seguridad mediante la atestación de veracidad sobre hechos

económicos que interesan a la sociedad, al mundo de los negocios a nivel local y externo, pero sobre todo a la nación colombiana.

“Ciertamente el art. 26 de la Constitución Política contiene el reconocimiento a toda persona de escoger la profesión u oficio que le permita, en una actividad laboral desarrollar sus propias inclinaciones o tendencias. En sentido contrario, la norma en mención prohíbe la asignación o imposición a la persona de la profesión u oficio que otro escoja”.

“Sin duda esta libertad tiene íntima relación con el principio de respeto al libre desarrollo de la personalidad y uno y otro conllevan la garantía del derecho al trabajo, que no sólo constituye en la hora actual pilar fundamental de la nueva concepción del Estado Social de Derecho, sino que es a la vez un deber, según los alcances del artículo 25 de la Constitución Política” (Corte Constitucional, 1993).

Este otro rango constitucional permite inferir frente a la responsabilidad del ejercicio de la profesión contable que esta deviene desde el mismo instante en que la persona elige esta ciencia social como su medio de actividad o desempeño laboral, que lo hace de manera libre y voluntaria, para someterse al rigor normativo que le rodea, en tratándose del ejercicio, y que allí se involucran derechos fundamentales del elector, como el libre desarrollo de la personalidad, el trabajo, la educación, la profesión u oficio, entre otros.

El derecho al ejercicio de una profesión se manifiesta como una de las materializaciones de la libre elección de profesión u oficio. Sin embargo, a diferencia de la elección que es libre, la Constitución autoriza que la ley reglamente el ejercicio de las profesiones que serán vigiladas e inspeccionadas por las autoridades competentes. El objetivo de la reglamentación de las profesiones no es consagrar privilegios en favor de determinados grupos sociales sino controlar los riesgos sociales derivados de determinadas prácticas profesionales (Corte Constitucional, 1994).

En esta sentencia se destaca no solo el hecho de elección de la profesión, sino que hay instituciones que vigilan y controlan su ejercicio y dan cuenta de sus acciones, a fin de aminorar el impacto que genera la materialización del riesgo social que implica el hecho de ejercer la profesión.

tal como lo ha reconocido la jurisprudencia de esta Corporación, el Contador Público colabora y asesora al particular en el cumplimiento de sus obligaciones contables y tributarias. En relación con este aspecto de la profesión, y teniendo en cuenta que algunos particulares -en especial los comerciantes- tienen el deber de llevar un registro pormenorizado de sus actividades y una relación fiable de su estados financieros, constituye función primordial de los contadores públicos la de coordinar y asesorar a los mismos en el cumplimiento adecuado de dichos compromisos, pues ello es requisito fundamental para el manejo regular de los negocios y para la seguridad y efectividad de las relaciones jurídicas que surjan con ocasión de los mismos.

Como quiera que la situación individual de los particulares repercute en ámbitos externos que involucran el interés público, es función también del Contador Público garantizar la veracidad de la información relacionada con el patrimonio de dichos particulares, que pueda ser requerida y utilizada por el Estado o por terceros en el giro ordinario de sus negocios. En relación con esta última función, llamada por la doctrina, función fedante, la Corporación ha dicho que los contadores informan al Estado y a terceros interesados en los estados financieros de los particulares (acreedores, proveedores, etc.), acerca de hechos relacionados con el riesgo y las finanzas de las empresas, que les permitan asegurar la confianza y efectividad en los negocios que pretenden realizarse.

Gracias a que los contadores dan fe de la veracidad de los movimientos comerciales, el Estado se encuentra en posibilidad de determinar -con cierta fidelidad- cuáles son las obligaciones que los particulares adquieren con el fisco y cuál es el monto de dichas obligaciones. Ya que los compromisos tributarios dependen de las operaciones patrimoniales y comerciales de las sociedades y de los individuos, la información que se tenga acerca de dicho movimiento resulta determinante para proceder a su exigibilidad.

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

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

La potestad de la que el contador público está investido, que le permite dar fe de la veracidad de un hecho relevante en términos de la realidad contable de un particular, se encuentra al servicio de uno de los fines del Estado, que es el de preservar los intereses públicos, en especial los de la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información contable de los particulares. De allí que también deba reconocerse que la labor ejercida por los Contadores en el campo de la confianza pública no es un fin per se. En el contexto en el que se habla, aquella debe ser tenida como el instrumento necesario para garantizar un objetivo social, concreto e identificable, que está representado en la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y en la veracidad de la información contable de los particulares (Corte Constitucional, 2002).

Este apartado jurisprudencial integra aspectos de responsabilidad del contador público, como quiera que enfatiza sobre el riesgo latente en el ejercicio al servicio de empresas y personas especialmente comerciantes o que tengan la calidad de sujetos pasivos desde el punto de vista fiscal, y desde luego que involucra el interés económico de la sociedad y del Estado.

Este contexto teórico normativo hasta ahora relacionado deja entrever el interés del legislador en mantener una profesión de cuyo ejercicio se garantice el interés económico se genere seguridad económica como un derecho que le asiste a la sociedad en general; y ha dicho el legislador que es el dictamen o firma del contador público de la que depende esa fe pública garantista y de seguridad social, al indicar mediante ella que los documentos y sus contenidos son ciertos, y para eso debe incorporar además de su juicio, el escepticismo y los principios de ética, los mismos que permiten dar seguridad a los hechos de que da cuenta el profesional.

Es así que para fortalecer aún más el tema de la transparencia contable y de su aseguramiento, el Congreso de la República emite en el año 2009 la Ley 1314 conocida como Ley de convergencia contable, y diríamos que es esta ley la que desarrolla los artículo 63 de la Ley 550 de 1999 y el artículo 122 de la Ley 1116 de 2006, por cuanto estas normas apuntaban al cambio de marco normativo contable el cual se hace realidad con predicha ley de convergencia, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se

determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento y cuyo objeto indica lo siguiente:

Artículo 1°. Objetivos de esta ley. Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

Parágrafo. Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos (Congreso de la República, 2009).

De esta Ley y para efectos del presente trabajo, resaltamos dos aspectos: el primero es que mediante esta ley se contempla un nuevo marco normativo contable de información financiera; Y el segundo, que se consagran normas de aseguramiento de la información. En relación con las normas contables desde 2009 y hasta 2016, se hace el plan de publicidad, ajuste, transición e implementación de la contabilidad para las empresas que se dividen en tres grupos: empresas grandes, pymes y microempresas; y todo el marco normativo financiero se compila en los Decretos 2420 y 2496 de 2015, y el 2131 de 2016, mientras que el marco normativo de aseguramiento de la información se deja ver en el Decreto 302 de 2015 por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, cuyo marco técnico normativo contiene lo siguiente:

Artículo 1º. Expídase el Marco Técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (ISAE por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría. Colombia (2015). Marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, Decreto 302

Este marco técnico delimita las áreas sobre las cuales el contador público debe fijar el ámbito de aplicación al momento de ejercer y comprometer su responsabilidad mediante la atestación o firma y con ello dar fe pública, teniendo presente el nuevo Código de Ética para profesionales de la contaduría, el que deberá ser aplicado en toda clase de actuación disciplinar.

Así mismo, se advierte a quienes lo deben aplicar que es de carácter obligatorio y se enfatiza en el marco normativo relativo a la responsabilidad que esto conlleva en los siguientes términos:

Artículo 2º El presente decreto será de aplicación obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del Grupo 1, y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en los Decretos números 2784 de 2012 y 3022

de 2013 y normas posteriores que los modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 y que voluntariamente se acogieron a emplear al marco técnico normativo de dicho Grupo, les será aplicable lo dispuesto en el presente artículo.

Parágrafo. Los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades no contempladas en este artículo, continuarán aplicando los procedimientos de auditoría previstos en el marco regulatorio vigente y sus modificaciones, y podrán aplicar voluntariamente las NAI descritas en los artículos 3° y 4° de este decreto.

Artículo 3°. El revisor fiscal aplicará las NIA, anexas a este decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, (7) Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente) numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

El dictamen o informe del revisor fiscal sobre los balances generales deberá expresar, por lo menos:

- 1) Si ha obtenido las informaciones necesarias para cumplir sus funciones;
- 2) Si en el curso de la revisión se han seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas;
- 3) Si en su concepto la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la asamblea o junta directiva, en su caso;
- 4) Si el balance y el estado de pérdidas y ganancias han sido tomados fielmente de los libros; y si en su opinión el primero presenta en forma fidedigna, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, la respectiva situación financiera al terminar el período revisado, y el segundo refleja el resultado de las operaciones en dicho período, y
- 5) Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.

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

Artículo 6°. Los Contadores Públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.

Artículo 8°. Los Contadores Públicos que realicen trabajos de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, aplicarán las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR, contenidas en el anexo del presente decreto, según corresponda. Colombia (2015). Marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información, Decreto 302.

Ya tenemos ese marco normativo regulatorio de la profesión contable, en especial las normas de aseguramiento de la información financiera donde se exponen las actividades y acciones sobre las que recae la responsabilidad del profesional de la contabilidad en Colombia, quien con su atestación de manera ética conduce a que no incurra en acciones u omisiones y por ende no sea objeto de punibilidad, por hechos como los siguientes:

Atestación de informes contrarios a la realidad, elaboración de estados financieros con el reconocimiento, medición y revelación de sus elementos que no guarden estricto cumplimiento con el marco normativo, así como certificaciones, dictámenes, consultorías y asesorías que corran igual suerte por cuanto allí su responsabilidad trasciende en tipos penales claramente definidos en la Ley 599 de 2000, título IX, capítulo tercero en lo concerniente a la falsedad en documentos dentro del siguiente contexto:

En el campo de asesoría tributaria, en impuestos nacionales, territoriales, y municipales, o en documentos oficiales que contengan cargas fiscales, parafiscales, contribuciones especiales que incluyan la categoría de documento oficial y que sea atestado o firmado por el contador público y que sea utilizado como prueba, su responsabilidad trasciende en tipología penal, como la siguiente, ver figura 3:

Artículo 286. Falsedad ideológica en documento público. El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años (Congreso de la República , 1999)



**Figura 3.** Falsedad Ideológica en Documento Público

Fuente: (Ramírez, M. 2016. En línea)

Artículo 287. Falsedad material en documento público. El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años.

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de cuatro (4) a ocho (8) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años. Ver figura 4. (Congreso de la República , 1999)



**Figura 4.** Falsedad Material

Fuente: (López, C. 2016. En línea)

Artículo 288. Obtención de documento público falso. El que para obtener documento público que pueda servir de prueba, induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años. (Congreso de la República , 1999)

Finalmente en el plano del documento privado, la atestación o firma del contador público que sea utilizada como prueba, trasciende en una tipología penal como la siguiente:

Artículo 289. Falsedad en documento privado. El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de uno (1) a seis (6) años.

Artículo 290. Circunstancia de agravación punitiva. Modificado por el art. 53, Ley 1142 de 2007. La pena se aumentará hasta en la mitad para el co-partícipe en la realización de cualesquiera de las conductas descritas en los artículos anteriores que usare el documento, salvo en el evento del artículo 289 de este código.

Artículo 291. Uso de documento falso. Modificado por el art. 54, Ley 1142 de 2007. El que sin haber concurrido a la falsificación hiciere uso de documento público falso que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años. Ver figura 5. (Congreso de la República , 1999)



**Figura 5.** *Documento Falso*

Fuente: (López, C. 2016. En línea)

## Referencias

- BURGOS, B. M. (23 de 3 de 2010). *Responsabilidades y sanciones del revisor fiscal*. Recuperado de <https://es.slideshare.net/maribelcg/responsabilidades-y-sanciones-de-rf>
- Célia, P. (s.f.). *La contabilidad y la contaduría en Colombia*. Recuperado de <http://slideplayer.es/slide/3908076/>
- Colombia (1995). *Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones*. Ley 222. Bogotá: Diario oficial.
- Colombia (2004). *Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 550 de diciembre 30 de 1999*. Ley 922. Bogotá: Diario oficial.
- Colombia (1999). *Prorrogada vigencia por la Ley 922 de 2004, Prorrogada por 6 meses por la Ley 1116 de 2006, término que una vez vencido, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el art. 125 idem*. Ley 599. Bogotá: Diario Oficial 43940.
- Colombia (2006). *establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia*. Ley 1116. Bogotá: Diario oficial 46.494.
- Colombia (2006). *Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones*. Ley 1116. Bogotá: Diario Oficial 46494.
- Colombia. Corte Constitucional (2008). Sentencia C-861 de 2008. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.
- Colombia. Corte Constitucional (2002). Sentencia C-645 de 2002. Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA .
- Colombia(2015). Decreto único reglamentario de las normas de contabilidad de información financiera y de seguramiento de la información. Decreto 2496, 2420.
- Colombia. Corte Constitucional (1994). Sentencia C-226 de 1994. Magistrado Ponente: ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Colombia. Corte Constitucional (1993). Sentencia C-540 de 1993. Magistrado Ponente: ANTONIO BARRERA CARBONELL.

Colombia (2015). Modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones. DECRETO 2131.

Colombia (2008). *por medio del cual se reglamenta parcialmente el Decreto 4334 de 2008, la Ley 1116 de 2006, y el artículo 2° del Decreto 4591 de 2008 y se dictan otras disposiciones*. DECRETO 1910. Bogotá: Diario Oficial 47.362.

Colombia (1971). Código de Comercio. *DECRETO 410 DE 1971*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 33.339 .

Colombia (2009) . Reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. DECRETO 302 de 2 de 2015).

López, C. A. (2016). *Titulo IX delitos contra la fe pública*. Recuperado de <http://uccpenalespecial2lopez2016.blogspot.com/2016/05/titulo-ix-delitos-contra-la-fe-publica.html>

Ramirez, M. (2016). *Delitos contra la fe pública: falsificación de moneda, documentos y estados financieros*. Recuperado de <http://www.colombialelegalcorp.com/delitos-contra-fe-publica-falsificacion-moneda-documentos-estados-financieros/>

