

# El proceso disciplinario aplicado a los contadores públicos<sup>1</sup>

*The disciplinary process applied to CPAs*

*O processo de disciplina aplicada a CPA*

## Esteban Segundo Martínez Salinas

Estudiante de doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes, de Venezuela. Magister en Contabilidad y Auditoría de Gestión, Universidad de Santiago de Chile – USACH. Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión y Especialista en Docencia Universitaria, Universidad Cooperativa de Colombia. Profesor de tiempo completo, programa de Contaduría Pública, de la Universidad Autónoma de Colombia - FUAC  
koperar@gmail.com

## Rafael Franco Ruiz

Magister en Administración Económica y Financiera de la Universidad Tecnológica de Pereira. Contador Público, Universidad Libre de Bogotá. Investigador externo vinculado a la Universidad Autónoma de Colombia - FUAC para el desarrollo del proyecto origen del artículo publicado. Docente investigador de la Universidad Libre – Colombia  
investigar1@gmail.com

---

Fecha de recepción: Mayo 15 del 2014

Fecha de aceptación: Junio 10 del 2014

### Resumen

El presente escrito corresponde a la primera parte de una investigación auspiciada por la Universidad Autónoma de Colombia (programa de Contaduría Pública) cuyo objetivo es describir cuáles fueron los fundamentos de las sanciones aplicadas a los contadores públicos en 2012-2013, de conformidad con el procedimiento aplicado por parte de la Junta Central de Contadores Públicos de Colombia; en virtud de dicho objetivo se identificaron algunos aspectos legales de la profesión contable asociados a la responsabilidad ética y se efectúan unas descripciones y reflexiones sobre el marco jurídico del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia. La metodología utilizada es revisión y análisis documental. Los principales resultados denotan una sistematización del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia. Las conclusiones indican que existen diversas regulaciones que deben ser observadas por los contadores públicos en Colombia y que los discursos utilizados por el tribunal disciplinario se amparan en unos definidos jurídicos complejos y con diversas interpretaciones en distintas dimensiones jurídicas que pueden tipificar una conducta que es procesada en cinco etapas esencialmente.

### Palabras clave

Contador público, proceso(s) disciplinario(s), ética, contabilidad

### Abstract

This letter corresponds to the first part of a study sponsored by the Universidad Autónoma de Colombia (Public Accounting Program) which aims to describe what were the

1. Artículo producto del proyecto de investigación Análisis de los fundamentos del Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores de Colombia a propósito de las conductas sancionadas a los contadores.

*Cómo citar:* Martínez Salinas, Esteban Segundo; Franco Ruiz, Rafael. (2014). El proceso disciplinario aplicado a los contadores públicos. *Libre Empresa*. Enero - Junio, 149-170.

foundations of the penalties for CPAs in 2012-2013, in accordance with the procedure applied by the Central Board of Public Accountants of Colombia; under this objective certain legal aspects of accounting profession associated ethical responsibility were identified and some descriptions and reflections on the legal framework of the disciplinary process applicable to public accountants in Colombia are made. The methodology is documentary review and analysis. The main results denote a systematization of the disciplinary process applicable to public accountants in Colombia. The findings indicate that there are different regulations to be observed by public accountants in Colombia and discourses used by the disciplinary court take refuge in a complex legal defined and different interpretations in different legal dimensions that can establish a behavior that is processed in essentially five stages.

## **Keywords**

CPA, process (s) Disciplinary (s), ethics, accounting

## **Resumo**

Esta carta corresponde à primeira parte de um estudo patrocinado pela Universidade Autónoma de Colômbia (Programa de Contabilidade Pública), que visa descrever o que eram as fundações das penalidades para CPAs em 2012-2013, de acordo com o procedimento aplicada pelo Conselho Central de Contadores Públicos da Colômbia; No âmbito deste objectivo certos aspectos legais dos profissionais de contabilidade associados responsabilidade ética foram identificadas e algumas descrições e reflexões sobre o quadro jurídico do processo disciplinar aplicável aos contadores públicos na Colômbia são feitas. A metodologia é uma revisão documental e análise. Os principais resultados denotam uma sistematização do processo disciplinar aplicável aos contadores públicos na Colômbia. Os resultados indicam que existem diferentes regulamentos a serem observados pelos auditores na Colômbia e discursos utilizados pelo tribunal disciplinar se refugiar em uma jurídico complexo definido e interpretações diferentes em dimensões jurídicas diferentes que podem estabelecer um comportamento que é processada em essencialmente cinco etapas.

## **Palavras-chave**

CPA, processo (s) disciplina (s), a ética, a contabilidade

## **1. Introducción**

### **1.1 Qué y porqué se investiga**

El presente escrito se enmarca en una investigación cuyo objetivo es describir cuáles fueron los fundamentos de las sanciones aplicadas a los contadores públicos en 2012-2013, de conformidad con el procedimiento establecido por parte de la Junta Central de Contadores Públicos de Colombia.

### **Los objetivos específicos fueron los siguientes:**

1. Describir la regulación colombiana que fundamenta el ejercicio de la profesión de contador respecto de sus inhabilidades, responsabilidades, incompatibilidades y conductas sancionables.
2. Problematizar la noción de responsabilidad profesional de los contadores, sus tipos y formas.
3. Identificar las fases, pasos y documentos principales del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos.

### **1.2 Planteamiento del problema**

El problema abordado es el procedimiento disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia y sus fundamentaciones legales; tal indagación es pertinente porque las sanciones de conductas por actuaciones de los contadores obedecen a unos fundamentos legales y a un procedimiento establecido que debe ser de público conocimiento y de permanente revisión y actualización por parte de la comunidad de contadores y de los organismos encargados de su regulación.

En consideración a la fundamentación legal de la práctica profesional de los contadores públicos en Colombia y su correspondiente articulación regulación-ejercicio profesional, el problema identifica una mecánica procesal que deriva en las calificaciones de la actuación de los contables y eventuales sanciones disciplinarias derivadas, por ello se formula el siguiente interrogante: ¿Cuáles son las etapas del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia?

### **1.3 Justificación, contexto y alcance**

La dimensión de las actuaciones de los contadores públicos en Colombia está contenida en la regulación y ello establece unos fundamentos jurídicos de necesaria observancia en la práctica profesional. Los fundamentos analizados corresponden a los descritos en el proceso disciplinario y a los definidos jurídicos relacionados con las actuaciones de los contadores.

Los aspectos legales concernientes a la práctica profesional de los contadores públicos de Colombia se abordaron en este escrito, y se enuncian algunas de las responsabilidades que pueden derivarse de la práctica profesional contable; de igual forma se efectúan unas descripciones sobre las calificaciones de culpa y dolo y se culmina con una representación del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos por parte de la Junta Central de Contadores.

Las conclusiones indican que existen diversas regulaciones que deben ser observadas por los contadores públicos en Colombia en su desempeño profesional y que los discursos utilizados por el tribunal disciplinario se amparan en unos definidos jurídicos complejos y con diversas interpretaciones en distintas dimensiones jurídicas que pueden tipificar una conducta que es procesada en cinco (5) etapas esenciales integradas en una mecánica clara.

## **2. Metodología**

### **2.1 Diseño de investigación**

Esta es una investigación de revisión, especialmente documental, sobre la regulación aplicable al proceso disciplinario de los contadores públicos y sus requerimientos de actuación desde la perspectiva legal (comportamiento ético, responsabilidades, régimen de

inhabilidades e incompatibilidades) y se efectuaron resúmenes analíticos en cada caso que se presentan en forma de análisis, tablas de resumen o flujograma del proceso disciplinario.

## **2.2 Fuentes de información**

Las fuentes de información corresponden a libros, revisión de documentos publicados sobre el mismo tema y regulaciones colombianas (incluye jurisprudencia) relacionadas con el problema de interés.

## **2.3 Consideraciones éticas**

Este escrito contiene las referencias o fuentes de información, se respetaron las normas de propiedad intelectual, y no se afectan derechos o aspectos sociales, culturales o de otra índole, en especial el buen nombre de los implicados en los procesos objeto de análisis.

# **3. Resultados: el proceso disciplinario aplicado a los contadores públicos**

Este escrito resume los principales aspectos legales, concernientes a la práctica profesional de los contadores públicos en Colombia relacionados especialmente con el campo ético, se presentan algunas nociones de “responsabilidad” y sus formas aplicables a la población profesional objeto. En la parte final se realizan descripciones y reflexiones sobre el marco jurídico del proceso disciplinario en el tema de dolo y culpa, y se describe el proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos, de conformidad con las disposiciones legales pertinentes.

## **3.1 La profesión de contador público en la regulación colombiana**

La Contaduría Pública es una profesión cuyo ejercicio implica un alto riesgo social. Así lo ha calificado reiteradamente la rama jurisdiccional del poder público en diversas sentencias, especialmente las emanadas de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado conforme se presentan en la Tabla 1. En esta Tabla se identifican algunas de las sentencias (a nuestro modo de ver, las principales) emitidas por la Corte Constitucional de Colombia (identificadas como CC) y del Consejo de Estado (identificada como CE) que clarifican interpretaciones sobre la dimensión de la actuación profesional de los contadores y sus implicaciones para la sociedad, el Estado y los particulares. Así podemos ver que la sentencia CC SC 530 de 2000, entre otros aspectos, destaca la facultad legal del contador público para otorgar “fe pública” de forma congruente con su función social de construcción de confianza y se reitera la facultad de vigilancia y sanción disciplinaria que tiene la Junta Central de Contadores sobre las sociedades de contadores y contadores públicos en el ejercicio de su profesión (Corte Constitucional, 2000).

Otras sentencias emitidas por la Corte Constitucional de Colombia se orientan a esclarecer los alcances del “secreto profesional” que deben observar los contadores públicos (Corte Constitucional, 1997), las implicaciones de las firmas en declaraciones tributarias (Corte Constitucional, 2002), la conformación de la Junta Central de Contadores (Corte Constitucional, 2004); de igual forma el Consejo de Estado se pronunció sobre el régimen de inhabilidades e incompatibilidades de la revisoría fiscal (Consejo de Estado, 1994), confirmó la facultad sancionatoria (y la sanción impuesta en un caso particular) de la Junta Central de Contadores en materia disciplinaria sobre sociedades de contadores (Consejo de Estado, 2002) entre otros aspectos (Ver Tabla 1).

**Tabla 1.** Relación de principales sentencias vinculadas con el ejercicio profesional de la contaduría pública en Colombia

Sentencia	Objeto de la sentencia
CC SC 530 de 2000	Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 5, 6, párrafo 3, párrafo art. 10, 16, 17 (parcial), 19 (parcial), 20-3 y párrafo, 21 (parcial) 23-1, 25 (2-3-4-5); 26 (parcial), 28, 33 (2-4), 37 (parcial), 45, 52, 53 y 73 de la Ley 43 de 1990 (Corte Constitucional, 2000).
CC SC 538 de 1997	Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 54 (parcial) de la Ley 6ª de 1992 (incorporado como artículo 659 inciso 2 del Estatuto Tributario), artículo 118 (parcial) de la Ley 222 de 1995, artículo 9 (parcial) de la Ley 43 de 1990, y artículo 80 (parcial) de la Ley 190 de 1995. [secreto profesional con relación a los contadores públicos] (Corte Constitucional, 1997)
CC SC 645 de 2002	Demanda de inconstitucionalidad contra los literales b), d) y e) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los artículos 596 y 599 (parciales) del Estatuto Tributario. [Regulación/Funciones/colaboración y asesoramiento al particular en cumplimiento de obligaciones contables y tributarias/Función principal. Garantía de veracidad de información sobre patrimonio/Obligación de velar por los intereses económicos de la comunidad] (Corte Constitucional, 2002)
CC SC 914 de 2004	Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 16 (parcial) de la Ley 43 de 1990 [Ausencia e implicación de la cosa juzgada. Libertad de configuración del legislador] (Corte Constitucional, 2004).
CE SI E 2824 de 1994	Procede la Sala a dictar sentencia de única instancia dentro de la acción de nulidad formulada por el actor de la referencia contra el numeral primero del capítulo de “inhabilidades e incompatibilidades de la revisoría fiscal”, contenido en la Circular Externa N° 008 de 30 diciembre de 1993 dirigida por el director del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas a los revisores fiscales de las entidades vigiladas por dicho departamento. Observa la Sala que la norma acusada establece una restricción, una limitante, o si se quiere, una inhabilidad en el ejercicio de las funciones para el revisor fiscal cuando dispone que “ninguna persona podrá ejercer el cargo de revisor fiscal en más de cinco entidades” (Consejo de Estado, 1994).
CE SI E 4032 de 1997	“Se decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de fecha 20 de marzo de 1996, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por medio de la cual se denegaron las súplicas de la demanda formulada por la Sociedad de Contadores Públicos Price Waterhouse y Co.” con la cual solicitaban “se declare la nulidad del auto de fecha 20 de febrero de 1992, mediante el cual la Junta Central de Contadores ordenó la apertura formal de investigación contra el demandante, e hizo igual deprecación contra las resoluciones números 056 y 0111 del 30 de julio y 22 de octubre de 1992, respectivamente, por las que la referida Junta sancionó a Price Waterhouse y Co. por faltas a la ética profesional en la ejecución del contrato de revisoría fiscal de la firma Grandicón S.A. y del contrato de Auditoría sobre libros y documentos del consorcio Grandicón S.A. - Icein Ltda.” (Consejo de Estado, 1997)

CE SI E 6604 de 2002	Sentencia del Consejo de Estado que reitera sentencia del 6 de diciembre de 2001, de la Sección Primera, expediente 6063 del mismo consejo con respecto a una demanda contra la Circular Externa 33 de octubre de 1999 expedida por la Junta Central de Contadores, sobre el ejercicio de la revisoría fiscal y el régimen de inhabilidades para personas jurídicas prestadoras de servicios profesionales (Consejo de Estado, 2002)
CE SIV E 8076 de 1997	Apelación sentencia de 1o de agosto de 1996 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter fiscal. Impuesto Renta y Complementarios del período impositivo de 1991. [Año base para nombramiento de revisor fiscal/revisor fiscal/firma de revisor fiscal en declaración/declaración tributaria-firma]. Corrección de declaración/devolución de saldos a favor/firma del revisor fiscal (Consejo de Estado, 1997)

**Fuente:** Construcción propia a partir de datos tomados de internet (ver Webgrafía).

Los diversos pronunciamientos jurídicos, relacionados con el ejercicio profesional de los contadores públicos en gran medida obedecen a la importancia de la profesión contable en Colombia, debido a que son depositarios de la función de dar “fe pública”, una institución legal que concede valor probatorio, mediante una presunción de legalidad en diversos actos y documentos, en especial cuando se trata de funciones que conllevan como resultado la expresión de dictámenes y atestaciones (Congreso de la República de Colombia, 1990).

La construcción de confianza constituye la función social del ejercicio de la contaduría pública, encomendada a los contadores públicos mediante dos acciones fundamentales: la simplificación de la complejidad alcanzada mediante la representación de fenómenos complejos en informes claros y comprensibles y el incremento de la credibilidad al actuar como fedatarios en las relaciones económicas establecidas en la sociedad en relación con las organizaciones y con la actividad económica y social derivada especialmente de los negocios y mercados. Esta noción de confianza se fundamentó en la idea de impulso y desarrollo de la actividad económica, como motor de desarrollo social, en la cual el papel de los contadores es contribuir y conceptuar sobre las diversas situaciones que producen este capital social determinante en la actividad económica y por lo tanto en el desarrollo social.

Con la intención de mantener un clima de negocios favorables al desarrollo social, la estructura jurídica colombiana depositó en los contadores públicos unas funciones, responsabilidades, capacidades y obligaciones especiales para el ejercicio profesional en la perspectiva de su ubicación como elemento de interés público, amparados en el artículo 26 de la Constitución Política, específicamente en lo relacionado con la asignación de funciones públicas con sus debidos controles (Corte Constitucional, 2000, pág. 30).

La profesión contable se asume entonces con un componente de riesgo social que requiere de especial atención por parte de las autoridades competentes. Tal calificativo de una profesión con un componente de riesgo social es compartido internacionalmente debido a la creciente importancia de la toma de decisiones de orden financiero sobre bases confiables que contribuyan a la disminución del riesgo (Comisión Europea, 2010) en las cuales la intervención del contable se concentra en el diseño, producción y evaluación de la información financiera de los negocios, con amplias y diversas repercusiones sociales.

En Colombia, la facultad de intervención sobre la economía (intervención económica) fue otorgada al Estado en el artículo 334 de la Constitución Política (Acosta Quintero, 2009), facultad en la cual se ha estructurado un conjunto de reglamentaciones de cada gobierno, relacionado con las funciones, responsabilidad, obligaciones y alcances de la labor del contador público en diversos ámbitos de la economía. No obstante, las principales reglamentaciones de la Contaduría Pública la ubican como una profesión de interés público y para ello la Ley 145 de 1960 y la Ley 43 de 1990 establecieron un marco regulativo de la profesión en Colombia.

La regulación de la profesión contable en Colombia prescribe sus ámbitos de desempeño o actuación, inhabilidades, responsabilidades, incompatibilidades y conductas sancionables entre otras. Uno de los aspectos regulativos de la profesión que queremos destacar es el conjunto de responsabilidades que lo asimilan a servidores públicos (Congreso de la República de Colombia, 1990) que exigen el cumplimiento de las prescripciones legales generales y la observancia de un conjunto de cualidades personales y profesionales específicas que den cuenta de su diligencia, preparación y actitud dirigidas al cumplimiento de su cometido social, de forma independiente de su relación contractual con los empleadores.

Resaltamos que la regulación vigente establece un marco genérico para los regímenes de impedimentos legales (inhabilidades e incompatibilidades) aplicables a los contadores públicos (ver Tabla 2), que se modifican con las disposiciones específicas del sector, organización y/o situación de vinculación particular.

**Tabla 2.** Principales regulaciones sobre inhabilidades e incompatibilidades específicas de los contadores públicos en Colombia

Regulación	Artículos
Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990)	47, 48, 49, 50, 51
Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)	205, 215, 472
Ley 1474 de 2011 (Congreso de la República de Colombia, 2011)	7

**Fuente:** Construcción propia a partir de la regulación señalada.

### 3.2 Noción de responsabilidad

Diversas acepciones se pueden encontrar de la noción de responsabilidad. Para nuestro caso se destaca lo dispuesto en el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) que establece dicha noción asociada a tres aspectos que queremos destacar:

2. f. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.
3. f. Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado.
4. f. *Der.* Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente. (RAE, 2001)

Las nociones gramaticales descritas por la RAE (2001) asocian la responsabilidad con deuda, cargo o capacidad de sujetos respecto de otros sobre ciertos hechos particulares. Su raíz proviene de la palabra responsable (Del lat. *responsum*, supino de *respondĕre*, responder) (RAE, 2001) y contiene unas nociones jurídicas particulares en las cuales se establece una obligación de reconocer y admitir (y en ocasiones resarcir) daños y perjuicios sobre terceros respecto de un hecho o actuación realizado previamente en condiciones debidamente determinadas por autoridad competente. Diversas dimensiones y actuaciones se relacionan con la noción de responsabilidad que van desde hechos materiales hasta consideraciones de orden moral o espiritual que establecen un definido jurídico respecto del cual se derivan consecuencias establecidas en la regulación aplicable.

La responsabilidad no sólo se refiere a una actuación consciente y personal sino que también se pregona de ella aspectos de falta de actuación por sí o por otros, que pueden generar daño o perjuicio a terceros. Conforme a ello se establece la responsabilidad subsidiaria contenida en el Código Civil Colombiano (Congreso de la República de Colombia, 2013) especialmente en los artículos 1571 a 1573 y en otros aspectos como en materia fiscal al tenor de lo dispuesto en la Ley 1474 de 2011, artículo 119 (Congreso de la República de Colombia, 2011).

La determinación de una responsabilidad en el ordenamiento jurídico puede conllevar sanciones de orden punitivo, disciplinario y/o económico, respecto de las conductas, acciones o hechos tipificados que produjeron tal daño, en cosa o bienes, que afectaron a otra(s) persona(s).

El marco disciplinario para los servidores públicos en Colombia se estableció mediante la Ley 734 de 2002 (Congreso de la República de Colombia, 2002) el cual configuró una interesante referencia para los procesos disciplinarios que se siguen a los contadores públicos, aunque solo es aplicable por parte de la Junta Central de Contadores en la eventualidad de que los asuntos procesales no puedan ser resueltos por el texto de la Ley 43 de 1990 o subsidiariamente en Código Contencioso Administrativo; pero el régimen disciplinario público también es aplicable cuando el contador público actúa como funcionario público o se incurra en conductas concurrentes que afecten este ámbito. Al igual que en algunos fundamentos de las teorías jurídicas en el campo penal, la falta disciplinaria se asocia a una conducta o comportamiento vinculado a una acción, omisión o violación de regulaciones establecidas, relacionadas esencialmente con:

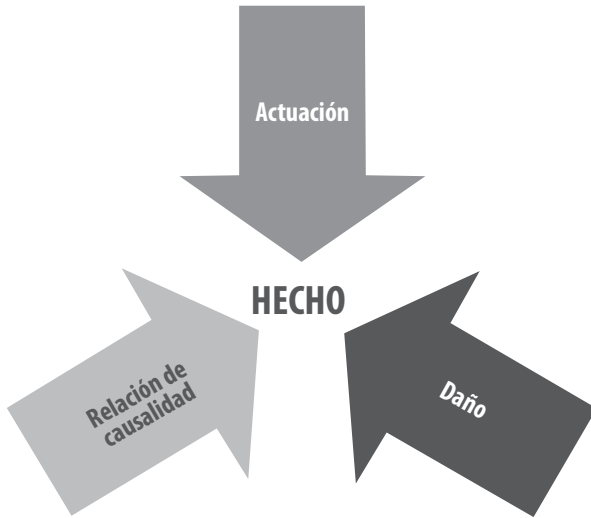
- Incumplimiento de deberes
- Abuso del poder o atribuciones otorgadas (como extralimitación de su labor)
- Violaciones de regímenes de inhabilidades, incompatibilidades, impedimentos y conflictos de intereses (sin causales de responsabilidad) (Congreso de la República de Colombia, 2002)

Las conductas que derivan en daño se pueden analizar en relaciones de causalidad con afectaciones en diversos campos (disciplinaria, administrativa, civil, penal u otro) y/o en otros tipos de responsabilidad como determinantes de una situación de culpabilidad y sus correspondientes efectos.



En la teoría clásica de la culpa se determinan tres elementos (ver Gráfica 1) para la tipificación de una responsabilidad (Irisarri Boada, 2000, pág. 24): “el daño, el actuar doloso o culposo del actor y la relación de causalidad entre el daño y el actuar doloso o culposo del sujeto generador del daño”. En este aspecto, si se logra determinar una responsabilidad se exige una compensación, sanción y/o resarcimiento por parte del sujeto generador del daño a quien(es) haya afectado en su actuación (considerado como víctima o afectado).

**Gráfica 1.** Elementos para la tipificación de una responsabilidad



**Fuente:** Construcción propia, a partir de lo señalado por Irisarri (2000).

### 3.3 Tipos de responsabilidad

El establecimiento de responsabilidades es una situación compleja del sistema jurídico, se fundamenta para el caso en una clasificación dual desde la perspectiva del Código Civil Colombiano: Responsabilidades objetiva y subjetiva (Irisarri Boada, 2000, pág. 22).

La Responsabilidad Objetiva se caracteriza porque su determinación de responsabilidad recae en el hecho mismo que origina el daño (actuación) y su conexión con el daño (el daño en sí mismo) sin considerar las situaciones que rodearon, motivaron o determinaron la actuación (u omisión) a título de atenuantes.

Por su parte, la Responsabilidad Subjetiva considera las circunstancias, atenuantes, intenciones, subjetividades que rodearon una acción o hecho que generó un daño, debidamente relacionado como efecto de aquella (acción). La intermediación de los sujetos en quien imparte justicia cobra especial relevancia por la ponderación que realiza de la intención o no de causar daño, así como de los elementos y circunstancias que comportó una actuación con implicaciones dañinas para otro(s).

En las relaciones contractuales establecidas por los contables pareciera que es más aplicable la determinación de responsabilidades subjetivas que objetivas; la vinculación de una profesión de medios y no de fines establece una carga de funciones y responsabilidades

que pueden generar daño pero como efectos de otras circunstancias (previstas o no) que pueden dilucidar la dimensión de responsabilidad en un marco normativo complejo, cambiante y con diversas interpretaciones (a veces contradictorias).

### 3.4 Formas de la responsabilidad

Los ámbitos de regulación en las sociedades contemporáneas han llegado a unas complejidades interesantes de observar; en este aspecto los campos de regulación pueden posibilitar una clasificación de las responsabilidades de los contables, en marcos regulativos no excluyentes y dentro de un sistema jurídico debidamente jerarquizado. Las formas de responsabilidad, por lo tanto, pueden ser civiles, administrativas, disciplinarias, penales, etc.

Otra perspectiva se dirige a considerar las formas de responsabilidad por sus asignaciones (o designaciones) de conformidad con el sujeto o sujetos de la acción y/o del daño. Así denotamos que la responsabilidad puede ser individual y compartida o colectiva.

El principal referente jurídico para las sanciones disciplinarias de los contables en Colombia se ciñe al Código de Ética Profesional, establecido en la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990). Conforme a las estipulaciones de dicho Código de Ética las principales imposiciones sancionatorias corresponden a amonestaciones, multas, suspensión o cancelación de la inscripción profesional.

La responsabilidad ética es en principio personalísima, en el caso de ejercicio independiente y personal, esto es que solamente el profesional que cometió la falta puede asumir las consecuencias previstas en las normas éticas luego de haberse cumplido el debido proceso (que entre otras incluye su defensa, nombrar un apoderado y solicitar todas las pruebas que considere). La determinación que tome el tribunal ético no compromete a los funcionarios que deben conocer de las responsabilidades penales o civiles que pueden derivarse en un mismo hecho.

Sin embargo, la evolución de la jurisprudencia ha determinado que las normas éticas establecen responsabilidades, no solo en el caso del ejercicio individual de la profesión, también cuando se ejecuta de manera colectiva, a través de organizaciones profesionales; en esta circunstancia el marco ético y las responsabilidades disciplinarias que se desprenden del Código de Ética se predicán de uno y otra.

Con efectos ilustrativos (ver Tabla 3), se presenta una síntesis de las principales asignaciones de responsabilidades a los contadores públicos en Colombia, no jerarquizada, de conformidad con la legislación explícita y que denota las diversas clasificaciones, descripciones y marcos jurídicos que se derivan de la práctica profesional de los contadores públicos. Las asignaciones de responsabilidades pueden ser administrativa, disciplinaria, tributaria (estas tres primeras pueden asimilarse a contravenciones), penal y civil (estas dos últimas pueden tipificarse especialmente como delitos)

**Tabla 3.** Resumen de las principales asignaciones de responsabilidades a los contadores públicos en Colombia

Ítem	Clasificación Esencial	Descripción	Fundamento jurídico
1	Administrativa, contravencional	Multa por infringir prohibiciones sobre libros	Artículo 58 Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)
2	Administrativa, contravencional	El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley o que las cumpla irregularmente o en forma negligente o que falte a la reserva profesional será sancionado con multas, suspensión del cargo de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta	Artículo 216 Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)
3	Administrativa, contravencional	Funciones del revisor fiscal	Art. 206 a 209 del Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)
4	Disciplinaria	Normas que deben observar los contadores públicos	Art. 8 Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990)
5	Disciplinaria contravencional	5. Cuando se actúe en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo, actos de corrupción <sic> <u>En relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional.</u>	Art. 7 Ley 1474 de 2011, que adicionó el numeral 5º del art.26 de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 2011)
6	Tributaria contravencional	Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria	Estatuto Tributario ART. 660.—Modificado. L. 6ª/92, art. 54. (Congreso de la República de Colombia, 2013)
7	Moral derivada de la tributaria	Comunicación de sanciones	Estatuto Tributario ART. 661 (Congreso de la República de Colombia, 2013)

8	Civil	Responsabilidad civil extracontractual	Artículo 2341. Código Civil (Congreso de la República de Colombia, 2013)
9	Civil	Responsabilidad solidaria	Artículo 2344 Código Civil (Congreso de la República de Colombia, 2013)
10	Administrativa / contravencional	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	Artículo 211 Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)
11	Administrativa / contravencional	Ausencia de Estados Financieros. Sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, cuando sin justa causa una sociedad se abstuviera de preparar o difundir estados financieros estando obligada a ello, los terceros podrán aducir cualquier otro medio de prueba aceptado por la ley. Los administradores y el revisor fiscal, responderán por los perjuicios que causen a la sociedad, a los socios o a terceros por la no preparación o difusión de los estados financieros.	Artículo 42 Ley 222/95 (Congreso de la República de Colombia, 1995)
12	Administrativa / contravencional	Responsabilidad del revisor fiscal en la suscripción de acciones	Artículo 395 Código de Comercio (Congreso de la República de Colombia, 2013)
13	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.	Artículo 43 Ley 222/95, (Congreso de la República de Colombia, 1995).

**Fuente:** Construcción propia a partir de los enunciados jurídicos descritos.

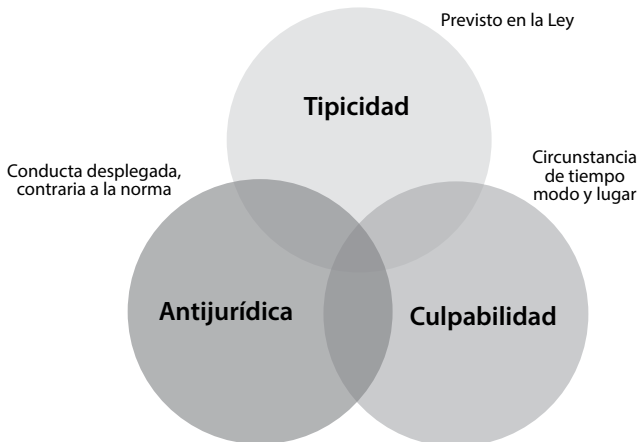
#### 4. Del proceso disciplinario contra los contadores públicos

El artículo 26 de la Constitución Política de Colombia (Acosta Quintero, 2009) reconoce y protege la existencia de las profesiones liberales, dentro de las cuales queremos destacar a la Contaduría Pública; el mandato constitucional deriva en unas complejidades que determinan esquemas de vigilancia y control de tales profesiones, al tiempo que prescribe la posibilidad que el Estado colombiano pueda asignarle funciones públicas. Para el caso contable, es claro que su marco regulativo lo fundamentan las Leyes 145 de 1960 y 43 de 1990. Por encargo legal el profesional de la Contaduría Pública es investido de una función de naturaleza pública, conforme se describe en el artículo décimo (10°) de la Ley 43 de 1990 (de la fe pública) (Congreso de la República de Colombia, 1990, pág. 11).

Por la necesidad de vigilar el actuar profesional, por el imperio de la ley, se delegó a la Junta Central de Contadores las competencias relativas a la inspección y vigilancia de la profesión y por tanto se configura como Tribunal Disciplinario con la facultad para investigar las conductas, adelantar los procesos disciplinarios y, llegado el caso, imponer sanciones a aquellos profesionales contadores públicos y sociedades de contadores que vulneren las normas ético disciplinarias relativas a ese encargo legal de fedatarios y a las demás contempladas en el Código de Ética Profesional, la Constitución y las Leyes, siempre y cuando sean competencia de dicho tribunal, en concordancia con el artículo 20 de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990).

La falta disciplinaria que origina el proceso y la sanción disciplinaria corresponde a la tipificación de una conducta violatoria del régimen disciplinario, del Código de Ética profesional, de inhabilidades e incompatibilidades y en general de causales que a juicio del tribunal vulneran las responsabilidades propias de la profesión. La existencia de la falta disciplinaria contempla los elementos de tipificación de la conducta, el marco jurídico que permita configurar una actuación antijurídica y una relación entre la acción y el daño (culpabilidad) en consideraciones de tiempo, modo y lugar (ver Gráfica 2).

**Gráfica 2.** Elementos presentes en la determinación de faltas jurídicas



**Fuente:** Construcción propia a partir de los enunciados del proceso disciplinario.

#### 4.1 Consideraciones iniciales del proceso disciplinario

Conforme a lo expuesto por Calamandrei (Universidad Interamericana para el Desarrollo, 2013): “el Derecho Procesal se basa en el estudio de tres conceptos fundamentales: la jurisdicción, la acción y el proceso”. En este campo, la jurisdicción corresponde a la autoridad determinada, que en nuestro caso de estudio es la Junta Central de Contadores como Tribunal Disciplinario; en el campo del Derecho Disciplinario jurisdiccional de los Contadores Públicos se realiza a través de jueces naturales vinculados al organismo de Estado encargado de vigilar el desempeño profesional. El Tribunal Disciplinario de los contadores mediante la participación en reuniones denominadas *salas disciplinarias* revisan los supuestos fácticos sobre los cuales versa una presunta falta, evalúan la tipici-

dad, la antijuricidad y la culpabilidad de acuerdo con el acervo probatorio, para resolver el mismo en cualesquiera de las instancias procesales.

Por otra parte, lo atinente a la acción denota las actuaciones (acciones u omisiones) que pueden ser relevadas por cualquier quejoso o de oficio, respecto de una presunción de daño sobre un sujeto. La queja podrá ser expuesta por cualquier ciudadano, de forma personal, colectiva o en representación o anónima, con las correspondientes evidencias, si las hubiere. Tales circunstancias de solicitud, identificación y evidencias permiten al tribunal iniciar su mecánica tendiente a determinar responsabilidades en el marco jurídico correspondiente.

La mecánica jurídica contiene un proceso (proceso disciplinario) para la calificación de las actuaciones de los contables que presuntamente hayan generado daño. El proceso debe observar los preceptos constitucionales conforme se expresa en el artículo 29 de la Constitución Política (Acosta Quintero, 2009) y del derecho civil frente a las garantías procesales, las presunciones de inocencia y las garantías para que, en el marco jurídico correspondiente, se tenga derecho a la defensa, a la aportación y obtención de evidencias y los alegatos y recursos correspondientes.

La competencia del Tribunal Disciplinario de los Contadores Públicos en Colombia está regulada desde el Decreto 2373 de 1956 (Presidencia de la República de Colombia, 1956), la Ley 145 de 1960, Ley 43 de 1990, Ley 1314 de 2009 (Congreso de la República de Colombia, 2009) y Decreto 1955 de 2010 (Presidencia de la República - Ministerio de Hacienda -Ministerio de Industria y Turismo, 2010), de igual forma se consideran las jurisprudencias entre las cuales se resalta la Sentencia C-530 de 2001 (Corte Constitucional, 2000).

En el evento en que el sujeto disciplinable transgrede la norma, por negligencia, desconocimiento o dolo, se tipifica la falta disciplinaria, siempre y cuando se sujete al incumplimiento de las prescripciones normativas y prohibiciones establecidas en la Constitución y en la Ley, específicamente en el Código de Ética. Las causales de actuación que endilgan la falta, como la actuación negligente, la falta de idoneidad y, por ende la realización de hechos contrarios a la normatividad por desconocimiento o en su defecto las actuaciones dolosas constituyen lo que en derecho se denomina la conducta antijurídica; a su vez la forma como se actúe (negligente, dolosa, no idónea) propicia los escenarios de gradualidad de la falta y la aplicación de la sanción.

El *Nexo Causal* corresponde a la tipificación de la conducta desplegada en circunstancias de tiempo, modo y en ejercicio de la profesión, habida cuenta del amplio campo de funciones y actividades que puede ejercer el contador público; sin embargo algunas de las causas son propias de la naturaleza de los servicios conexos a la ciencia contable, mientras que otros ejercidos o funciones no requieren o no corresponden a funciones propias de esta ciencia.

Existen algunos definidos jurídicos que facilitan la determinación de sanciones disciplinarias y la graduación de dichas sanciones (para el caso de las suspensiones) en el discurso contenido en las resoluciones sancionatorias emitidas por la Junta Central de Contadores. Así observamos que Painchault (2008, pág. 71) define la “culpa” así: “infracción de la

ley cometida libremente y sin malicia, por alguna causa que pudo y se debió evitar”; tal definición se encuentra en el Código Penal colombiano, en el artículo 23. La culpa así definida se puede dimensionar desde diversos aspectos como levísima (omisión), leve (negligencia) y grave (descuido) entre otras (Painchault Sampayo, 2008, pág. 71).

Por otra parte, el “dolo” es definido (Painchault Sampayo, 2008, pág. 99) como: “la voluntad consciente, deliberada y maliciosa de querer incurrir en la comisión de un delito”. Luego la determinación expresa e inequívoca de una conducta para causar un daño se considera dolosa. El dolo también presenta diversas dimensiones en el campo jurídico (Painchault Sampayo, 2008, pág. 100) tales como el directo (actuación para provocar daño) e indirecto (no presenta una voluntad concreta de hacer daño pero no lo descarta).

Velásquez (2013, págs. 388-395) explica en extensa forma el dolo como definido jurídico y como calificación de una conducta. En dicha explicación se expresa lo contenido en el Código Penal colombiano (artículo 22) y se enuncian diversas dimensiones que comporta la calificación de “dolo” en una conducta, concluyendo que es un definido jurídico complejo, especialmente utilizado en el Derecho Penal, con diversas interpretaciones y con dificultades para, por ejemplo en el dolo eventual, “*distinguirlo de la culpa o imprudencia consciente*” (Velásquez Velásquez, 2013, pág. 395).

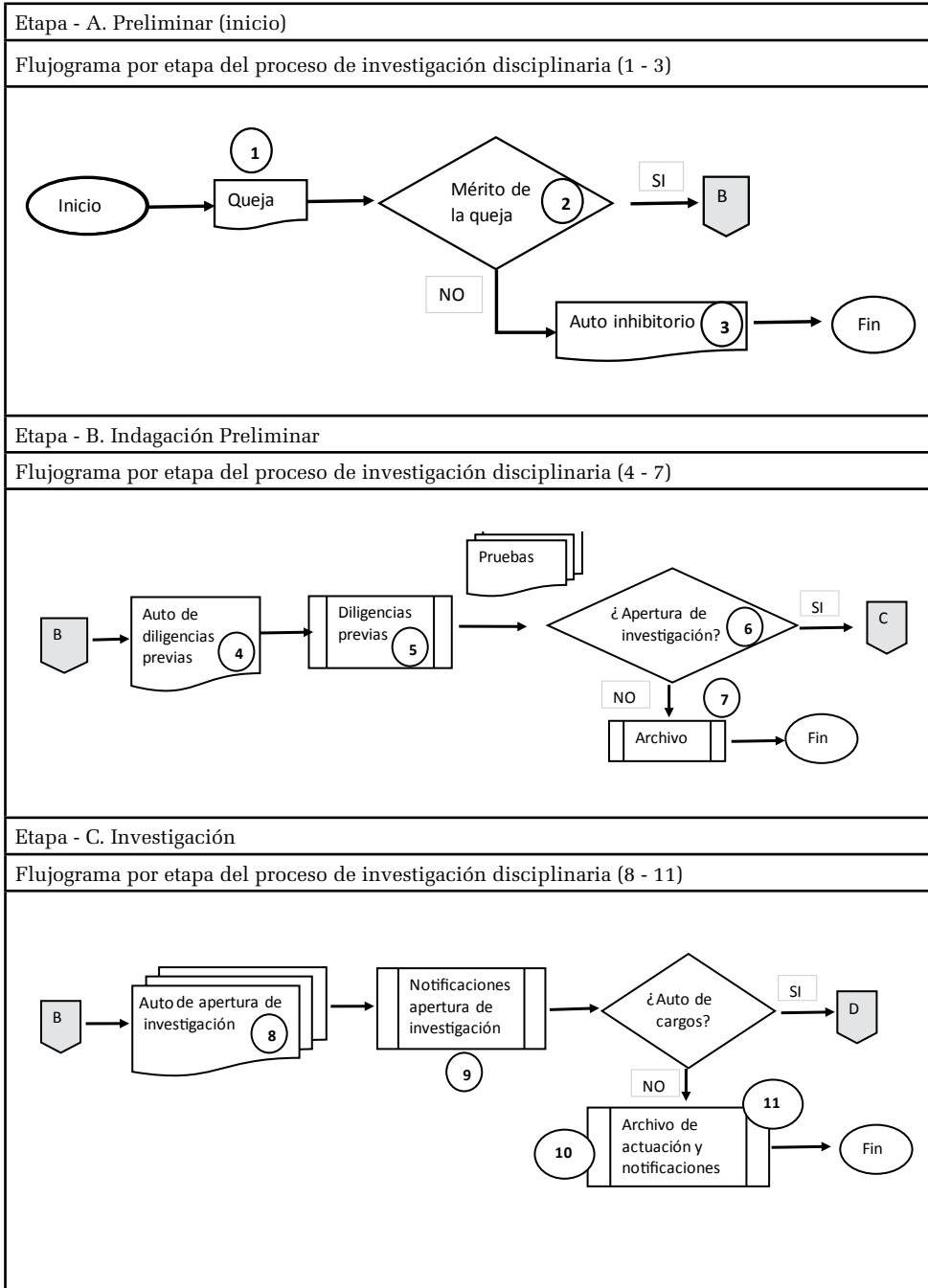
Desde la hermenéutica jurídica diversos autores como Bengoa (1992) Bobbio (1993) Duarte (2011), Coreth (1972) y Endicotty (2000), entre otros, establecen la posibilidad de formas de interpretación de las regulaciones, en nuestro caso aplicables a hechos o actuaciones de los contables y las dimensiones regulativas que motivaron las sanciones aplicadas a los contadores. El enfoque hermenéutico se fundamenta en la interpretación de las disposiciones jurídicas, aspecto presentado en algunas obras como la de Franco (2012), de forma particular, y González (2011), de forma general, y que pueden ser aplicables en las nociones de interpretaciones jurídicas (hermenéutica) para los casos de sanciones disciplinarias aplicadas a los contadores públicos.

## 4.2 Descripción del proceso disciplinario

Conviene precisar que la Constitución Política de 1991 fue promulgada de manera posterior a la emisión de la Ley 43 de 1990, y con ella se actualizó en 2011 el Código Único Disciplinario de los servidores públicos, lo cual fue tenido en cuenta por la Junta Central de Contadores en su dimensión de Tribunal Disciplinario, razón por la cual se efectuaron ajustes al procedimiento previamente establecido en la mecánica aplicable a los contables específicamente en las temporalidades (Junta Central de Contadores, 2011), aspecto que no es relevante para nuestro caso de análisis.

Aunque no están nominadas de forma expresa podemos señalar que existen cinco etapas del proceso disciplinario aplicables a los contadores públicos en Colombia que son Etapa preliminar (que corresponde al inicio para calificar fundamentos y pertinencia de las quejas recibidas contra contadores o sociedades de contadores), indagación preliminar, investigación, juzgamiento y la etapa final que incluye la determinación de un fallo que admite el recurso de reposición y que deriva en una ejecutoria en caso de confirmación de sanciones disciplinarias (Ver Gráfica 3).

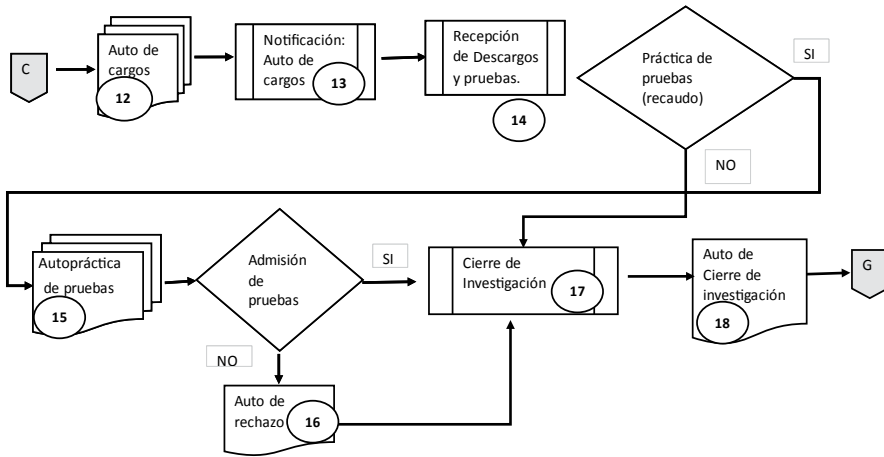
**Gráfica 3.** Etapas del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia





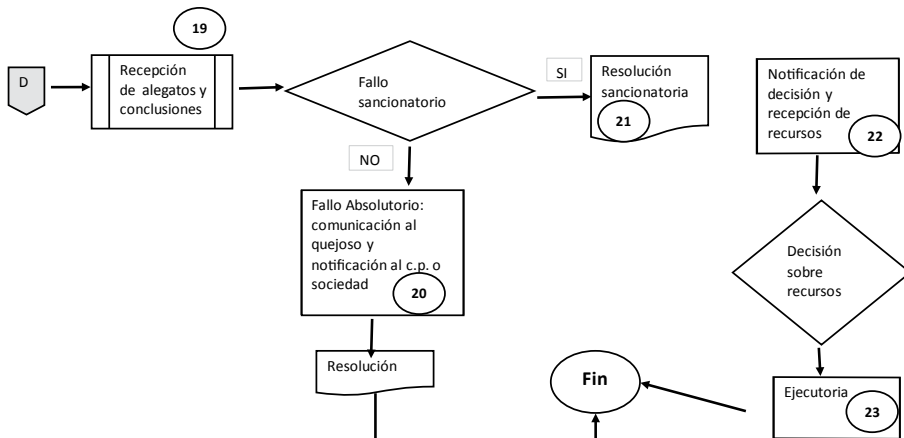
Etapa - D. Juzgamiento

Flujograma por etapa del proceso de investigación disciplinaria (12 - 18)



Etapa - Fallo recursos y Ejecutoria

Flujograma por etapa del proceso de investigación disciplinaria (19 - 23)



## Observaciones

1. Se reciben las quejas de particulares (personas naturales o jurídicas) o de representantes de entidades públicas (gubernamentales), se designan miembros del tribunal disciplinario (operadores - asesores) quienes conforman el comité de evaluación y quejas.
2. El tribunal recibe la evaluación del comité de quejas y aprueba o nó el mérito de la queja para efectuar indagación preliminar a la luz del código de ética (ley 43 de 1990).
3. Las consideraciones es que la queja es irrelevante o temeraria. No procede recurso contra el auto inhibitorio.
4. Se designa ponente y abogado (operador) responsables de la instrucción.
5. Diligencias previas: 6 meses e incluye:
  - a) Citar al quejoso para ratificar la queja
    - No se requiere para informes o quejas recibidas de entidades oficiales
    - La junta C.C. puede continuar de oficio si la queja no es ratificada por el quejoso mediante la expedición de un auto correspondiente.
  - b) Notificar la providencia
  - c) Escuchar en versión libre al implicado y a su representante legal (para las sociedades).
  - d) Solicitar antecedentes disciplinarios a la oficina de registro e inscripción profesional de la J.C.C.
6. Corresponde al tribunal disciplinario esa decisión sobre la base de la ponencia presentada. Incluye decisión sobre el recurso de reposición sobre decisiones de archivo de apertura de investigación.
7. La decisión de archivo se notifica al quejoso quien puede presentar recurso de reposición por una vez y puede ser aceptado o rechazado por el tribunal.
8. Individualización, ocurrencia de hechos, pretende verificar circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se cometió el hecho, perjuicio causado, y responsabilidad del presunto autor de la falta ética. Este proceso puede durar 6 meses prorrogables por tres meses más.
9. Se notifica al C.P. a la sociedad o a su apoderado (o por edicto?).
10. Si no surgen pruebas para la formulación de cargos.
11. Se notifica a las partes (quejoso o investigado); el quejoso puede presentar recurso de reposición por una vez contra la decisión de archivo.
12. No procede recursos contra la decisión de auto de cargos.
13. La notificación es en persona o por edicto (en este caso se nombra defensor de oficio).
14. Veinte días a partir de la notificación el investigado puede presentar descargos y solicitar pruebas.
15. Es firmado por el ponente; se pueden solicitar pruebas de oficio.
16. Es aprobado por la sala disciplinaria de la JCC y procede el recurso de reposición.
17. Cumplido el término de investigación se corre traslado a los sujetos procesales.
18. Del auto de cierre de investigación se corre traslado a los sujetos procesales.
19. Tienen 5 días para presentar alegatos de conclusión contados a partir del traslado.
20. Procede el recurso de reposición por una vez para el quejoso.
21. Ver tipos de sanciones; procede el recurso de reposición para las resoluciones sancionatorias.
22. La notificación de la decisión de la resolución sancionatoria es personal o por edicto al sancionado; se efectúa comunicación al quejoso de la decisión.
23. La J.C.C. registra la sanción en el expediente del profesional o de la persona jurídica sancionada y se publica en la página web en la entidad. La sanción de suspensión o cancelación de la inscripción profesional se notifica a la Procuraduría General de la Nación.

**Fuente:** Construcción propia a partir del proceso disciplinario descrito por la Junta Central de Contadores (Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, 2010).

Las etapas del proceso disciplinario descritas en la Gráfica 3 corresponden al proceso publicado en 2010, por parte de la Junta Central de Contadores y contiene los aspectos esenciales de todo proceso; sin embargo, cabe destacar que existen variaciones al procedimiento cuando la queja (o informe) es presentada por entidad gubernamental, situación en la cual no se requiere el desarrollo de diligencias previas. La intención de la gráfica es resumir las etapas del proceso disciplinario en forma general y se presentan unas observaciones que deben considerarse en el desarrollo de cada paso contenido en una etapa determinada.

Conforme a lo señalado por la Junta Central de Contadores, el proceso disciplinario aplicable a los contadores (contenido en la Gráfica 3) se resume así (Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores, 2010):

*Etapa 1:* Se puede observar que la etapa preliminar inicia con una queja y deriva en la expedición de un “Auto Inhibitorio” (si el Tribunal considera que la queja no tiene fundamentos o es temeraria). Si se califica que existe mérito, se continúa con una indagación preliminar como parte de la segunda etapa (indagación preliminar).

*Etapa 2:* La indagación preliminar se inicia con un “auto de diligencias previas” y su correspondiente proceso, se pueden allegar pruebas y se decide sobre si se requiere efectuar apertura de investigación; los resultados de esta etapa pueden ser la expedición de un auto de archivo (el cual admite recurso de reposición por parte del quejoso) o la continuación con la etapa de investigación.

*Etapa 3:* La etapa de investigación inicia con un auto de apertura de investigación y se pondera la(s) conducta(s) con las condiciones de tiempo, modo y lugar por parte de cada implicado; la decisión que conlleva esta etapa es la de formulación de cargos; si no se encuentra mérito para tal formulación se ordena el archivo (contra el cual procede recurso de reposición por parte del quejoso); en la eventualidad que se encuentre mérito para la formulación de cargos al disciplinado se continúa a la siguiente etapa de juzgamiento.

*Etapa 4:* La etapa de juzgamiento presenta diversas complejidades e inicia con un “auto de formulación de cargos” con su proceso de notificaciones, descargos, práctica de pruebas y admisión o rechazo de las mismas, hasta el cierre de la investigación (debidamente motivado) que implica el inicio de una nueva etapa (etapa de fallo, recursos y ejecutoria).

*Etapa 5:* La etapa de fallo, recursos y ejecutoria incluye la recepción de alegatos y conclusiones y puede derivar en un fallo absolutorio (contra el cual procede recurso de reposición por parte del quejoso) o sancionatorio. Si la decisión del Tribunal es sancionatoria se continúa un proceso de notificaciones, admisión y decisión sobre recursos de reposición por parte del disciplinado hasta la ejecutoria del fallo correspondiente (que implica la anotación de la sanción impuesta en el registro de inscripción profesional de la Junta Central de Contadores). Se ha establecido la inexistencia del Recurso de Apelación, asunto de profunda controversia.

## 5. Discusiones y conclusiones

### 5.1 Controversias con teorías vigentes

Existen diversas regulaciones que deben ser observadas por los contadores públicos en Colombia en su desempeño profesional. Las principales regulaciones se asocian al orden disciplinario, administrativo, tributario y civil, sin perjuicio de otras jurisdicciones aplicables a sus actuaciones cuando afectan los intereses de terceros (incluidos la sociedad y el Estado).

Los discursos utilizados por el Tribunal Disciplinario en las resoluciones sancionatorias se amparan en unos definidos jurídicos complejos (marco normativo complejo y cambiante) con diversas interpretaciones (a veces contradictorias) en distintas dimensiones jurídicas sobre los cuales endilgan responsabilidades.

La falta disciplinaria contempla los elementos de tipificación de la conducta, el marco jurídico que permita configurar una actuación antijurídica y una relación entre la acción y el daño.

### 5.2 Aportes al desarrollo del conocimiento

Existen cinco etapas del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en Colombia, que se pueden nominar como etapa preliminar, indagación preliminar, investigación, juzgamiento y la etapa final que incluye la determinación de un fallo, que admite recurso de reposición, y que deriva en una ejecutoria en caso de confirmación de sanciones disciplinarias, denotando una mecánica clara para el procesamiento de conductas presuntamente contrarias a las disposiciones profesionales vigentes.

El conocimiento del proceso disciplinario aplicable a los contadores públicos en su ejercicio profesional permite reconocer un marco legal de actuación y un procedimiento sancionatorio que debe ser conocido, estudiado y problematizado por la comunidad contable y su organismo disciplinario, sin perjuicio de las responsabilidades distintas a la disciplinaria que se le atribuyan como producto de su actuación (u omisión) profesional.

## Conflicto de intereses

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

## Referencias bibliográficas

1. Acosta Quintero, A. (2009). Constitución política de Colombia. En A. Acosta Quintero. Colombia: Ecoe Ediciones.
2. Bengoa Ruiz de azua, J. (1992). *De Heidegger a Habermas, Hermenéutica y Fundamentación Última de la Filosofía Contemporánea*. Barcelona: Herde.
3. Bobbio, N. (1993). *Teoría general del derecho*. Madrid: Debate.
4. Comisión Europea. (13 de Octubre de 2010). *Libro verde. Política de auditoria: Lecciones de la crisis*. Obtenido de Mercado interno y de servicios de la Unión Europea: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_es.pdf)
5. Congreso de la República de Colombia. (13 de Diciembre de 1990). Ley 43 de 1990. *Diario Oficial(39.602)*. Bogotá Colombia, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 10 de abril de 2013

6. Congreso de la República de Colombia. (20 de Diciembre de 1995). Ley 222 de 1995. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 25 de Junio de 2013, de Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1995/ley\\_0222\\_1995.html#41](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/1995/ley_0222_1995.html#41)
7. Congreso de la República de Colombia. (5 de Febrero de 2002). Ley 734 de 2002, Por la cual se expide el Código Disciplinario Unico. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 10 de Junio de 2013, de Secretaría del Senado de la República de Colombia: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2002/ley\\_0734\\_2002.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2002/ley_0734_2002.html)
8. Congreso de la República de Colombia. (13 de 07 de 2009). Ley 1314 de 2009. *Diario Oficial*. Bogotá Colombia, Bogotá, Colombia: Imprenta Nacional.
9. Congreso de la República de Colombia. (12 de Julio de 2011). Ley 1474 de 2011. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 30 de 06 de 2013, de Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2011/ley\\_1474\\_2011.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2011/ley_1474_2011.html)
10. Congreso de la República de Colombia. (12 de Marzo de 2013). Código Civil Colombiano. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 25 de Junio de 2013, de Secretaria del Senado de la República: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo\\_civil\\_pr073.html#2343](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo_civil_pr073.html#2343)
11. Congreso de la República de Colombia. (08 de Febrero de 2013). Código de Comercio. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 25 de Mayo de 2013, de Senado de la República de Colombia: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo\\_comercio\\_pr006.html#211](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo_comercio_pr006.html#211)
12. Congreso de la República de Colombia. (01 de 02 de 2013). Estatuto tributario nacional. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 30 de 06 de 2013, de Secretaria del Senado: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto\\_tributario\\_pr029.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario_pr029.html)
13. Consejo de Estado. (1994). Sentencia de 1994 expediente 2824. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Universidad Javeriana/personales/hbermude: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/2824.doc>
14. Consejo de Estado. (1997). Sentencia CE 8076 DE 1997. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Universidad Javeriana/personal/hbermudez: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/8076.htm>
15. Consejo de Estado. (1997). Sentencia de 1997 expediente 4032. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Universidad Javeriana/personales/hbermude: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/4032.htm>
16. Consejo de Estado. (2002). Sentencia de 2002 expediente 6604. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Universidad Javeriana/personal/hbermudez: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/jurisprudencia/6604.htm>
17. Coreth, E. (1972). *Cuestiones fundamentales de hermenéutica*. Barcelona: Biblioteca Herder.
18. Corte Constitucional. (1997). Sentencia 538 de 1997. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Corte constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/C-538-97.htm>

19. Corte Constitucional. (2000). Sentencia C-530 de 2000. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de Actualicese.com: <http://actualicese.com/normatividad/2001/otros/SentenciaC530-00.pdf>
20. Corte Constitucional. (2002). Sentencia 645 de 2002. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de secretaria del senado: [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:knMmpauArl0J:www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/c-645\\_2002.html+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:knMmpauArl0J:www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/c-645_2002.html+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co)
21. Corte Constitucional. (2004). Sentencia 914 de 2004. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Obtenido de corteconstitucional.gov.co: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-914-04.htm>
22. Duarte, R. (2011). *Perspectivas de la filosofía del derecho y las teorías jurídicas contemporáneas*. Bogotá: Universidad Libre.
23. Endicott, T. (2000). *La vaguedad en el derecho*. Madrid: Universidad Carlos III.
24. Franco, R. &. (2012). *Contabilidad Tributaria*. Bogotá: Nueva legislación empresarial.
25. González, P. E. (2011). *Argumentación, lógica y hermenéutica jurídica contemporánea*. Bogotá: Universidad Libre.
26. Irisarri Boada, C. (2000). *El daño antijurídico y la responsabilidad*. Obtenido de Universidad Javeriana: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere1/Tesis27.pdf>
27. Junta Central de Contadores. (2011). *Acuerdo N° 014 de 2011*. Obtenido de Junta Central de Contadores: <http://www.ai-gr-contadores.com/avances/?p=2436>
28. Painchault Sampayo, J. d. (2008). *Diccionario jurídico penal*. Bogotá: Librería Ediciones del Profesional, LTDA.
29. Presidencia de la República - Ministerio de Hacienda -Ministerio de Industria y Turismo. (31 de 05 de 2010). Decreto 1955 de 2010. *Diario Oficial*. Bogotá Colombia, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional.
30. Presidencia de la República de Colombia. (18 de 09 de 1956). Decreto 2373 de 1956. *Diario Oficial*. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. Recuperado el 25 de 08 de 2013, de Junta Central de Contadores: <https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/decretos/Decreto%202373%20de%201956.pdf>
31. RAE. (2001). *Real Academia Española*, 22a. Recuperado el 09 de 10 de 2013, de <http://lema.rae.es/drae/?val=RESPONSABILIDAD>
32. Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores. (03 de septiembre de 2010). *Resumen del proceso disciplinario que aplica el Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores*. Recuperado el 10 de enero de 2014, de Actualicese.com: <http://www.hernandezuluaga.com/unidad-administrativa-especial-junta-central-de-contadores/>
33. Universidad Interamericana para el Desarrollo. (10 de Octubre de 2013). <http://brd.unid.edu.mx>. Recuperado el 10 de Octubre de 2013, de Repositorio de recursos digitales: <http://brd.unid.edu.mx/recursos/PracticaProcesal/PL05/Para%20ampliar%20el%20tema/1.%20Jurisdcci%C3%B3n%20y%20competencia.pdf>
34. Velásquez Velásquez, F. (2013). *Manual de Derecho Penal* (quinta ed.). Bogotá: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.