

Sanciones Disciplinarias Impuestas a los Contadores Públicos de Colombia 2012-2013

Resumen

Este resultado corresponde a una investigación cuyo objetivo fue describir cuáles fueron los fundamentos de las sanciones aplicadas a los contadores públicos en 2012-2013 en Colombia. El problema se relaciona con la descripción de las conductas sancionadas a los contadores públicos en Colombia. Se utilizó una metodología de revisión y análisis documental a través de la sistematización de las resoluciones sancionatorias ejecutoriadas.

Las conclusiones indican las conductas sancionadas por el tribunal disciplinario de los contadores correspondientes principalmente a la inobservancia de las normas de ética, auditoría, de la práctica profesional y de los principios de contabilidad, entre otras. El conocimiento de las sanciones a los contadores públicos, sus fundamentos, gradualidad e implicaciones, exige desarrollar procesos de formación continua en los contadores públicos que permitan conocer el marco de actuación ética y legal, determinar tensiones en el ejercicio profesional y valorar el riesgo profesional en que se incurre por la prestación de servicios en determinados sectores y actividades de las organizaciones. La calificación de conductas impuestas a los contadores con intenciones de *dolo o culpa* corresponden a subjetividades con implicaciones en los individuos, en la formación y en la práctica profesional.

Palabras clave: Contador público, sanciones, ética, contabilidad

Sanciones Disciplinarias Impuestas a los Contadores Públicos de Colombia 2012-2013

1. Introducción

1.1. Qué y porque se investiga

Este escrito corresponde a uno de los productos de una investigación cuyo objetivo fue 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.

Los objetivos específicos aquí desarrollados fueron los siguientes:

1. Describir algunos aspectos regulativos del proceso disciplinario aplicado a los Contadores Públicos en Colombia.
3. Sistematizar las conductas sancionadas a los Contadores Públicos de Colombia (2012-2013).

1.2. Planteamiento del problema

El problema abordado corresponde a la identificación de las conductas sancionadas 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.

El problema identifica los resultados de calificaciones de la actuación de los contables y eventuales sanciones disciplinarias derivadas de un proceso disciplinario realizado por parte de la Junta Central de Contadores de Colombia que actúa como Tribunal Disciplinario; En virtud del problema descrito se formula el siguiente interrogante: ¿Cuáles fueron las causas y características de las sanciones disciplinarias impuestas a los contadores públicos de Colombia en el periodo estudiado?

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 y el proceso disciplinario que les es aplicable por parte de la Junta Central de Contadores se presenta de forma breve y se describen algunas características principales de las sanciones disciplinarias impuestas entre 2012 y 2013.

Las conclusiones indican que existe un proceso disciplinario aplicado a los contadores públicos que consta de cinco (5) etapas esenciales integradas en una mecánica clara. Producto de las sanciones impuestas a los contadores; se observa que las conductas sancionadas por el Tribunal Disciplinario de los contadores corresponden principalmente a la inobservancia de las normas de ética, auditoria y de la práctica profesional y de los principios de contabilidad, entre otras. Las sanciones a los contadores provinieron principalmente de actuaciones en entidades privadas (96%) que se dedicaban principalmente a actividades comerciales (29%) y actividades profesionales, científicas y técnicas (19%).

2. Metodología

2.1. Diseño de investigación

Esta es una investigación de revisión y análisis documental sobre las conductas sancionadas a los contadores públicos de Colombia, derivadas de un proceso disciplinario, que se pudieron sistematizar a través de las resoluciones sancionatorias debidamente ejecutoriadas entre 2012 y 2013.

Se efectuaron resúmenes analíticos en cada caso que se presentan en forma de análisis, tablas o gráficas de algunas características de las conductas sancionadas..

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, así como las resoluciones sancionatorias suministradas por la Junta Central de Contadores respecto de las sanciones impuestas a los Contadores Públicos entre 2012 y 2013.

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.

Resultados

3. 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.

Mediante una mecánica jurídica el Tribunal Disciplinario de los contadores a través de las *salas disciplinarias* revisa los supuestos facticos sobre los cuales versa una presunta falta, evalúan la tipicidad, la antijuricidad y la culpabilidad de acuerdo con el acervo probatorio.

El proceso disciplinario debe observar los preceptos constitucionales contenidos 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.

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) propician los escenarios de gradualidad de la falta y por ende la aplicación de la sanción.

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 definido 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 como (Painchault Sampayo, 2008, pág. 99): “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 en 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 Endicott (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 que es 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.

Descripción del proceso disciplinario

Aunque no están nominadas de forma expresa podemos señalar que existen 5 etapas del proceso disciplinario aplicable 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 públicos), 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.

Las etapas del proceso disciplinario corresponden al proceso publicado en 2010 por parte de la Junta Central de Contadores¹ 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.

Conforme a lo señalado por la Junta Central de Contadores el proceso disciplinario aplicable a los contadores 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: En 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 ésta 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 en que 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 la formulación de cargos 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 continua 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, practica 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

¹ Conviene precisar que en 2015 La Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores mediante resolución 00129 de marzo 4 precisó algunos aspectos relacionados con el funcionamiento del Tribunal Disciplinario, aspectos que no se tuvieron en cuenta por la temporalidad del análisis y la vigencia de las regulaciones contenidas en las resoluciones estudiadas.

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.

4. Sanciones disciplinarias impuestas a los contadores públicos (2012-2013)

4.1. Limitaciones y descriptores generales

Para el análisis de las sanciones disciplinarias impuestas a los contadores por parte del Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores se solicitaron las resoluciones sancionatorias por los períodos 2012 y 2013 de las cuales se obtuvieron 108 de 110 posibles lo que corresponde a 98%; de las resoluciones sancionatorias obtenidas tres (3) corresponden a definiciones respecto de recursos jurídicos presentados por contadores sancionados (ver tabla 1. Resumen cantidades de resoluciones de sanciones disciplinarias contra los contadores analizadas, 2012-2013). De igual forma se consideró la información publicada por la Junta Central de Contadores en su página Web (2013) respecto de los contadores y sociedades de contadores sancionadas (2013), información que sirvió de control en el registro y sistematización de la documentación solicitada a la Junta Central de Contadores.

Tabla 1. Resumen cantidades de resoluciones de sanciones disciplinarias contra los contadores analizadas, 2012-2013.

años	Cantidad de resoluciones sancionatorias	Resoluciones suministradas	Resoluciones no suministradas	Resoluciones que corresponden a recursos jurídicos
2013	66	66	0	3
2012	44	42	2	0
TOTALES	110	108	2	3

Fuente: Construcción propia a partir de la información suministrada por la Junta Central de Contadores.

En algunos análisis se encontrarán 108 o 105 resoluciones sancionatorias dependiendo de la variable de análisis (pues se consideraron en algunos casos los tres (3) recursos jurídicos presentados por contadores sancionados). Una resolución sancionatoria emitida por el Tribunal Disciplinario de los contadores puede sancionar a uno o más contadores y/o firma de contadores; dichas resoluciones también pueden involucrar a más de un contador y en el proceso se puede desligar de la investigación a un presunto disciplinado o se puede ordenar la cesación de investigación contra uno o varios de los contadores implicados inicialmente; no obstante el universo de análisis se fundamentó en aquellas resoluciones que derivaron en un tipo de sanción disciplinaria aplicable a los contadores; es decir del análisis se excluyeron aquellos actos administrativos del Tribunal Disciplinario de la Junta Central de Contadores relacionados con caducidades, exoneraciones (resoluciones absolutorias) y archivos de investigaciones disciplinarias.

Para el análisis de las sanciones disciplinarias aplicadas a los contadores públicos se construyó una matriz de captura de información con 41 variables de las cuales 9 son de control, 27 permitieron efectuar diversos análisis, 4 tuvieron que clasificarse como “No Aplica-NA” debido a la falta de información o claridad, y una de las variables es de carácter informativo-cualitativo que involucró algunos descriptores de ayuda o localización para el análisis efectuado.

Como se señaló de forma previa, una resolución sancionatoria contra los contadores puede disciplinar a uno o más contadores, razón por la cual se destaca que de las resoluciones

que se debían sistematizar (110) corresponden a sanciones de 123 contadores y una sociedad de contadores (que se excluye del análisis). Mediante la confrontación con la información publicada por la Junta Central de Contadores (2013) se pudo observar que no fueron suministradas dos resoluciones sancionatorias del período 2012, las cuales fueron proferidas contra dos contadores.

Conforme se presenta en la tabla 2, *Universo de datos (sanciones a contadores) por año* en 2012 se sancionaron a 52 contadores y para el análisis a profundidad se sistematizaron 50 sanciones contenidas en 44 resoluciones emanadas del Tribunal Disciplinario de los contadores, lo cual equivale a 96% del total de las sanciones proferidas en ese período, y dos sanciones (equivalentes a igual número de resoluciones sancionatorias) no fueron suministradas situación que impidió desarrollar todas las variables requeridas para la sistematización de las sanciones disciplinarias de esos dos casos en particular.

Para el análisis de las sanciones a contadores en 2013 se contó con 66 resoluciones que atendieron situaciones disciplinarias de 71 contadores y de las cuales 3 resoluciones corresponden decisiones de recursos presentados por parte de igual número de contadores (ver tabla 2 y 3). La información de 2013 fue considerada en su totalidad.

Tabla 2. Universo de datos (sanciones a contadores) por año

Datos de sanciones disciplinarias a contadores	2012	%	2013	%	2012-2013	%
Número total de contadores sancionados	52	100	71	100	123	100
(-) Resoluciones no suministradas	2	4	0	0	2	2
Total sanciones sistematizadas	50	96	71	100	121	98

Fuente: Construcción propia

En el análisis de las resoluciones de los períodos 2012 y 2013 se consideraron 123 sanciones a contadores con la excepción de dos resoluciones que no fueron suministradas de 2012; Algunas variables generales se pueden analizar con 123 contadores pero aquellas que nos interesan y que conciernen a un mayor detalle de análisis corresponde a 121 contadores (por la ausencia de información contenida en las resoluciones sancionatorias no suministradas).

Para este estudio no es relevante la determinación de género toda vez que diversos estudios han presentado dicha condición en sus descripciones. No obstante en aras de precisar las cifras que se lograron sistematizar se anota que 48% de las sanciones impuestas por el Tribunal Disciplinario de los contadores por los períodos 2012-2013 recayeron sobre el género femenino y 52% restante sobre el género masculino.

4.2. Descripción de cargos desempeñados por los contadores sancionados

Con relación a las sanciones impuestas a 121 contadores en los períodos 2012 y 2013 se clasificaron los cargos en “Contador que ejerció funciones como auxiliar de justicia”, en “contadores públicos dependientes e independientes” sin considerar la forma de vinculación en la organización o entidad, “asistente contable” conforme al nivel de subordinación en una organización y “Revisor Fiscal”² para aquellas funciones y responsabilidades expresamente señaladas para dicho cargo (ver tabla 3).

² El Revisor Fiscal es una figura jurídica establecida en la legislación colombiana que le corresponde desarrollar a un Contador Público cuya función es servir de garante en ciertas organizaciones (obligadas a tener esta figura o que de forma voluntaria la establezcan en sus estatutos) de la observancia legal de las actuaciones de los administradores, del cumplimiento de las obligaciones legales y estatutarias en

En el análisis de las sanciones en desarrollo de un cargo o encomienda profesional particular se consideró que

1. cuando un Revisor Fiscal suplente actuó simultáneamente en la misma entidad como contador se clasificó en el cargo de contador (un caso en particular); y
2. cuando se ejerció simultáneamente las funciones de Contador y Revisor Fiscal principal en una misma entidad se clasificó en éste último cargo en consideración a la responsabilidad y régimen de inhabilidades e incompatibilidades de dicho cargo (fueron tres casos en esta situación).

En la tabla 3 se puede verificar que las mayores sanciones se efectuaron en el ejercicio de las funciones de contador público dependientes e independientes con 53%, seguido de las sanciones impuestas en el ejercicio de la Revisoría Fiscal con 45%, completando en estos dos cargos 98% de las sanciones impuestas en los períodos objeto de estudio. Se puede afirmar que las sanciones impuestas recayeron principalmente en los contadores cuando ejercieron cargos de contadores públicos dependientes o independientes y de revisores fiscales. De forma residual existieron sanciones a contadores públicos en el ejercicio de peritazgos como auxiliar de la justicia y para un contador público que se desempeñó como asistente contable.

Tabla 3. Sanciones a contadores por cargo desempeñado

Cargo desempeñado por los cantadores sancionados (2012-2013)	Número de sanciones	%
Contador (auxiliar de justicia)	1	1
Contadores públicos dependientes e independientes	64	53
Asistente contable	1	1
Revisor fiscal	55	45
Totales	121	100

Fuente: Construcción propia.

4.3. Descripción de los tipos de sanciones impuestas a los contadores

Conforme a lo dispuesto en la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990), las sanciones aplicables a los contadores van desde la amonestación para faltas leves, multas para las actuaciones que “no conlleven la comisión de delito o violación grave de la ética profesional” (Congreso de la República de Colombia, 1990, pág. Art. 24), la suspensión de la inscripción profesional hasta por un año para los casos de interdicción y las “violaciones manifiesta de la ética profesional.. las normas de auditoria...” y las demás normas sobre el ejercicio de la profesión entre otras (Congreso de la República de Colombia, 1990, pág. Art. 25), y la cancelación de la inscripción profesional en los casos de aquellos contadores que fueron condenados “por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia, por razón del ejercicio de la profesión” entre otros fundamentos (Congreso de la República de Colombia, 1990, pág. Art. 26).

En la tabla 4 se presenta la frecuencia de las sanciones impuestas por el Tribunal Disciplinario de los contadores en los períodos analizados (2012-2013). Se puede observar que al parecer todas las conductas sancionadas corresponden a la comisión de un delito o a la violación grave de las normas de ética toda vez que no se presentaron multas; las amonestaciones fueron 6%, las cancelaciones de la inscripción profesional corresponden a 2%

representación del interés público, en especial del Estado y los inversionistas que no hacen parte de la administración.

de las sanciones impuestas y la mayor cantidad de sanciones se manifestaron con la sanción de suspensión de la inscripción profesional (92%).

Tabla 4. Frecuencia de los tipos de sanciones disciplinarias impuestas a los contadores 2012-2013

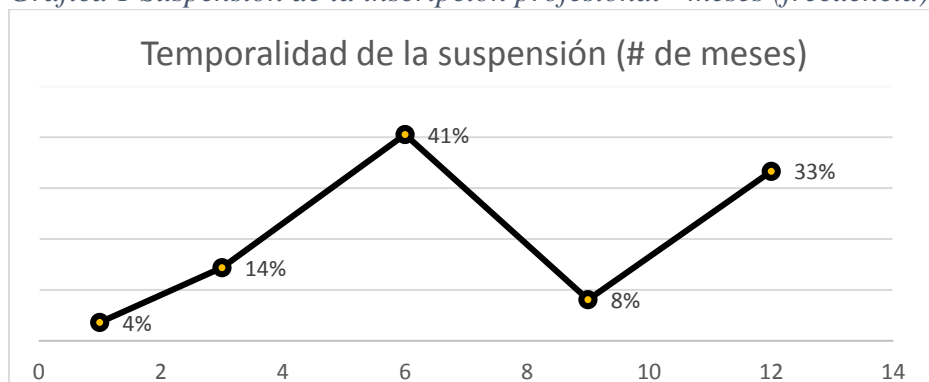
Tipos de sanciones	Frecuencia de la sanción	%
Amonestaciones	7	6
Suspensión	111	92
Cancelaciones	3	2
Multas	0	0
TOTALES	121	100

Fuente: Construcción propia.

Al parecer la sanción de “multas” no es utilizada por los miembros del Tribunal Disciplinario aspecto que conviene revisar respecto de sus fundamentos, procedimientos e implicaciones, pues pareciera reservado únicamente para el caso de las firmas de contadores en eventuales sanciones. Las cancelaciones de la inscripción profesional corresponden sólo a 2% y están asociadas a las condenas penales impuestas por delitos cometidos en el ejercicio profesional y que son comunicadas al Tribunal Disciplinario. Luego las sanciones de mayor frecuencia están relacionadas con conductas tipificadas en el artículo 25 de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990) con excepción de la interdicción; es decir las conductas sancionadas por el Tribunal Disciplinario de los contadores corresponden principalmente a la inobservancia de las normas de ética, auditoria y de la práctica profesional y de los principios de contabilidad, entre otras.

La gráfica 1 muestra que la suspensión de la inscripción profesional impuesta por el Tribunal Disciplinario a los contadores sancionados en 2012 y 2013 principalmente fue de 6 meses con 41%, seguido de la suspensión máxima de 12 meses que corresponde a 33%; las sanciones de suspensión de 3 meses fueron 14% del total de las suspensiones, las de 9 meses fueron 8% y las de un (1) mes fueron 4%. Es notable que casi 60% de las sanciones de suspensión se ubiquen en el rango de 6 meses o menos. La concentración de sanciones entre 6 y 12 meses de suspensión de la inscripción profesional establece un nivel de graduación de la sanción entre intermedio y máximo respectivamente conforme a los datos obtenidos.

Gráfica 1 Suspensión de la inscripción profesional - meses (frecuencia) 2012-2013



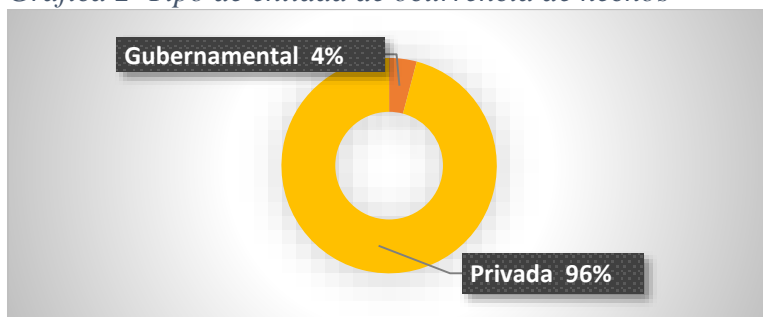
Fuente: Construcción propia.

4.4. Entidades de ocurrencia de conductas que derivaron en sanciones a los contadores públicos y su actividad económica

Los hechos que derivaron en una sanción disciplinaria se originaron por actuaciones de los contadores públicos en determinadas empresas o entidades que clasificamos como Privada (P), Gubernamental (G) y Mixta (M). Las categorías de entidades de actuación de los contadores públicos que derivaron en sanciones disciplinarias fueron determinadas de conformidad a su composición de capital conforme se presenta en el *gráfico 2 tipo de entidad de ocurrencia de hechos*.

Es de recordar que la presentación de análisis corresponde a los contadores sancionados situación que es disímil respecto del número de resoluciones sancionatorias; en virtud de ello se determinó que las sanciones provinieron principalmente de actuaciones en entidades privadas con una participación porcentual de 96%, mientras que las actuaciones en entidades gubernamentales correspondieron a 4% (ver gráfica 2).

Gráfica 2 Tipo de entidad de ocurrencia de hechos

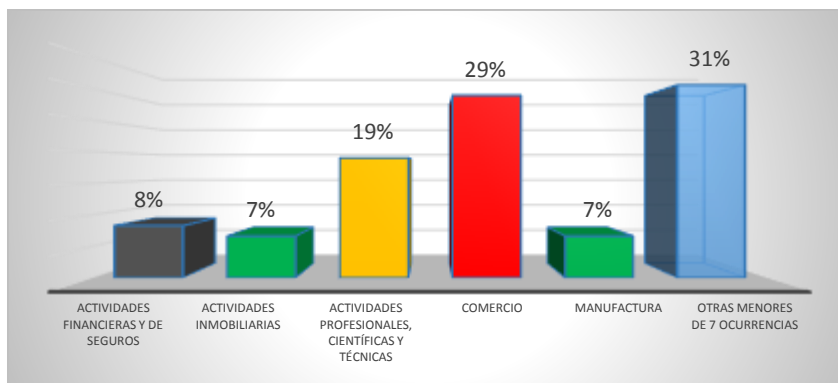


Fuente: construcción propia.

Para el análisis de las sanciones a los contadores públicos se determinaron las actividades que desarrollaban los entes económicos en los cuales se desplegaron las conductas sancionadas. Para la clasificación de actividades se recurrió a la Codificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Cámara de Comercio de Villavicencio, 2014) en su 4ª versión. Se determinaron 17 actividades económicas diferentes con un promedio de casi 7 y una desviación estándar relativa de 7%. En virtud del promedio se presentan en la gráfica 3 aquellas actividades económicas de mayor relevancia por su participación relativa igual o mayor al promedio determinado (ver *gráfica 3 Sancionados por actividad económica de cada entidad*).

Las entidades donde ocurrieron los hechos que derivaron en sanciones disciplinarias a los contadores públicos, conforme se presenta en la gráfica No 3, se dedicaban principalmente a actividades comerciales (29%) seguida de actividades profesionales, científicas y técnicas (19%); con menor representación se observa que otras empresas se dedicaban al momento de la ocurrencia de hechos a actividades financieras y de seguros (8%) y actividades de manufactura e inmobiliarias (7% cada una). Las actividades desarrolladas por los entes económicos en los que estaban vinculados los contadores públicos sancionados entre 2012 y 2013 que están por debajo del promedio de 7 en su frecuencia corresponden a 31% que incluyen 12 actividades económicas diversas.

Gráfica 3 Sancionados por actividad económica de cada entidad



Fuente: Construcción propia.

4.5. Quejas presentadas contra los contadores públicos por tipo de quejoso

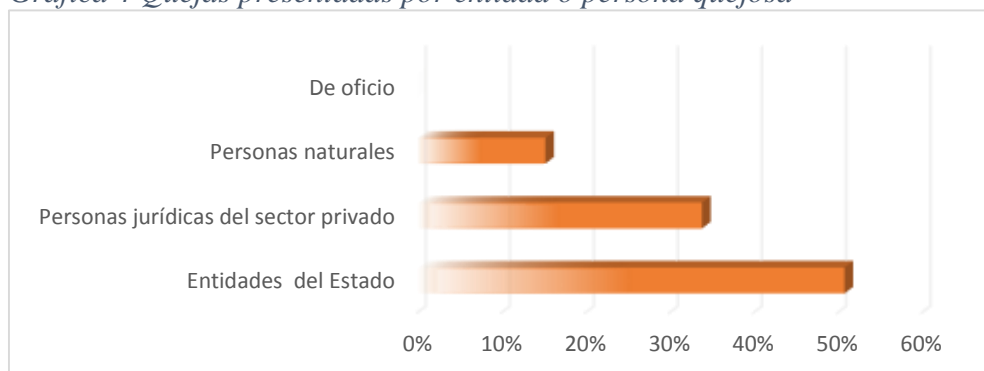
Los hechos que determinaron una sanción disciplinaria se originaron mediante queja presentada por representantes o vinculados de determinadas empresas o entidades que clasificamos como “Entidades del Estado, Personas jurídicas del sector privado, Personas naturales y De oficio”; (100% de las quejas provinieron de entidades incluidas en la clasificación señalada). Las categorías de los denunciantes fueron determinadas de conformidad a su composición de capital y de las actividades propias del Tribunal Disciplinario quien, de conformidad con las disposiciones legales, puede iniciar un proceso de oficio de conformidad con el literal “a)” del artículo 28 de la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990).

Para el análisis se excluyeron aquellas resoluciones que resolvieron recursos jurídicos y en virtud de ello la población de análisis corresponde a 118 sanciones. En la *gráfica 4 Quejas presentadas por entidad o persona quejosa* se puede denotar que las sanciones fueron originadas principalmente por quejas presentadas por entidades del Estado (dentro de las cuales se destaca la División de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN por su activa participación como quejoso en temas relacionados con impuestos) con 51%, seguido por las personas jurídicas del sector privado con 34% y las personas naturales con 15% para constituir la totalidad de los quejosos que derivaron en sanciones a los contadores públicos en los periodos objeto de estudio (2012 y 2013).

En la información resumida en la gráfica 4 se puede notar que en los periodos de análisis no existió ninguna sanción que haya iniciado el Tribunal Disciplinario “De oficio”, es decir que hubiese sido de motivación propia de la Junta Central de Contadores sin que mediase queja alguna interpuesta en su despacho.

De las entidades del Estado que actuaron como quejoso (ver gráfica 4) casi 6 de cada 10 fueron presentadas por funcionarios de la DIAN, 2 de cada 10 provinieron de la Superintendencia de Sociedades, y las dos restantes de cada 10 corresponden a 11 entidades diversas que incluyen entre otros a la Superintendencia Financiera, entes territoriales (1), entes de control y empresas del Estado.

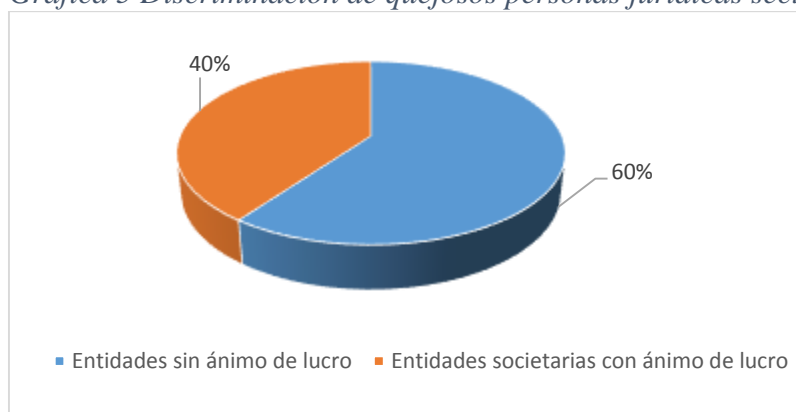
Gráfica 4 Quejas presentadas por entidad o persona quejosa



Fuente: Construcción propia

Para el caso de las quejas presentadas por personas jurídicas del sector privado se destaca que 6 de cada 10 corresponden a entidades sin ánimo de lucro (ESAL) y las 4 restantes corresponden a entidades societarias con ánimo de lucro (ver gráfica 5).

Gráfica 5 Discriminación de quejosos personas jurídicas sector privado



Fuente: Construcción propia.

4.6. Calificación de las faltas por parte del Tribunal Disciplinario

En las resoluciones sancionatorias analizadas se encontró que el Tribunal Disciplinario de forma previa a la descripción de la sanción correspondiente, calificó las diversas actuaciones de los contadores como “Grave” o “Leve” desde la perspectiva de su incidencia principalmente en la organización y seguidamente en la imagen profesional. Cada una de las calificaciones puede tener dos variantes que inciden en la graduación de la sanción impuesta; es decir el tribunal calificó las actuaciones de los contadores con intenciones de “Culpa” o “Dolo”, aspecto que siempre será polémico pues la calificación de la intención puede ser muy subjetiva.

Las actuaciones calificadas como graves por parte del Tribunal Disciplinario de los contadores cuando impusieron sanciones en 2012 y 2103 corresponden a 95% de los casos analizados, mientras que el restante 5% corresponde a una calificación de falta leve. Este análisis permite inferir que casi todas las actuaciones de los contadores públicos sancionadas en 2012 y 2013 correspondieron a situaciones que violentaron el código de ética profesional, contenido en la Ley 43 de 1990 (Congreso de la República de Colombia, 1990), o del ordenamiento jurídico nacional respecto de la actuación profesional.

En la *gráfica 6 Calificación de las faltas de los contadores públicos 2012-2013* se puede encontrar que 69% de los casos analizados por el Tribunal Disciplinario de los contadores que

derivaron en sanciones fueron calificados como “Grave a título de culpa”, 26% fueron calificados como “Grave a título de Dolo” y 5% como faltas “Leves a título de culpa”. En este sentido se puede destacar que el Tribunal Disciplinario consideró que 26 actuaciones de cada 100 sancionadas tuvieron la intención de causar daño mientras que 74 no tuvieron tal intención.

Gráfica 6 Calificación de las faltas de los contadores públicos 2012-2013



Fuente: Construcción propia.

5. Discusiones y conclusiones

5.1. Controversias con teorías vigentes

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.

En la graduación de la suspensión de la inscripción profesional se puede observar que el Tribunal Disciplinario ha considerado una graduación intermedia (1 a 6 meses) y máxima (hasta 12 meses).

Las entidades que representan mayor riesgo profesional para la prestación de servicios (en el caso de los contadores públicos) son las empresas comerciales y entidades que desarrollan actividades profesionales, científicas y técnicas. Las mayores actuaciones vigiladas y denunciadas se relacionan con aspectos tributarios.

La calificación de conductas impuestas a los contadores con intenciones de *dolo o culpa* corresponden a subjetividades con implicaciones en los individuos, en la formación y en la práctica profesional.

5.2. Aportes al desarrollo del conocimiento

Existen 5 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 de las sanciones a los contadores públicos, sus fundamentos, gradualidad e implicaciones, exige desarrollar procesos de formación continua en los contadores públicos que permitan conocer el marco de actuación ética y legal, determinar tensiones en el ejercicio profesional y valorar el riesgo profesional en que se incurre por la prestación de servicios en determinados sectores y actividades de las organizaciones.

5.3. Conclusiones

En el análisis de los cargos desempeñados las sanciones impuestas recayeron principalmente en los contadores que ejercieron cargos de contadores públicos dependientes o independientes y de revisores fiscales.

Las conductas sancionadas por el Tribunal Disciplinario de los contadores corresponden principalmente a la inobservancia de las normas de ética, auditoria y de la práctica profesional y de los principios de contabilidad, entre otras. La mayor cantidad de sanciones correspondieron a la suspensión de la inscripción profesional (92%) entre 2012 y 2013.

Las sanciones a los contadores provinieron principalmente de actuaciones en entidades privadas (96%) que se dedicaban principalmente a actividades comerciales (29%) y actividades profesionales, científicas y técnicas (19%).

Las sanciones fueron originadas principalmente por quejas presentadas por entidades del Estado (51%) y personas jurídicas del sector privado (34%); De las entidades del Estado que actuaron como quejoso 60% corresponde a funcionarios de la DIAN y 20% a la Superintendencia de Sociedades. Es destacable que de las personas jurídicas que actuaron como quejosos 60% corresponde a entidades sin ánimo de lucro.

Las actuaciones calificadas como graves por parte del Tribunal Disciplinario de los contadores cuando impusieron sanciones en 2012 y 2103 corresponden a 95% de los casos analizados.

Referencias

- Acosta Quintero, A. (2009). Constitución política de Colombia. En A. Acosta Quintero. Colombia: Ecoe Ediciones.
- Bengoa Ruiz de azua, J. (1992). *De Heidegger a Habermas, Hermenéutica y Fundamentación Ultima de la Filosofía Contemporánea*. Barcelona: Herde.
- Bobbio, N. (1993). *Teoría general del derecho*. Madrid: Debate.
- Cámara de Comercio de Villavicencio. (01 de 03 de 2014). *Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU*. Recuperado el 01 de 04 de 2014, de Revisión 4 adaptada para Colombia CIUU 4 A.C.:
<http://www.ccv.org.co/ccvnueva/images/descargas/docsregistro/codigosciiu.pdf>
- 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
- 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
- Congreso de la República de Colombia. (13 de Diciembre de 1990). *Ministerio de Educación Nacional*. Recuperado el 10 de Enero de 2014, de Ley 43 de 1990:
http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf
- Congreso de la República de Colombia. (13 de 07 de 2009). Ley 1314 de 2009. *Diario Oficial*. Bogotá Colombia, Bogotá, Colombia: Imprenta Nacional.
- Coreth, E. (1972). *Cuestiones fundamentales de hermenéutica*. Barcelona: Biblioteca Herder.
- 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>

- Duarte, R. (2011). *Perspectivas de la filosofía del derecho y las teorías jurídicas contemporáneas*. Bogotá: Universidad Libre.
- Endicott, T. (2000). *La vaguedad en el derecho*. Madrid: Universidad Carlos III.
- Franco, R. &. (2012). *Contabilidad Tributaria*. Bogotá: Nueva legislación empresarial.
- González, P. E. (2011). *Argumentación, lógica y hermenéutica jurídica contemporánea*. Bogotá: Universidad Libre.
- Junta Central de Contadores . (02 de Agosto de 2013). *Junta Central de Contadores*. Obtenido de Unidad Administrativa Especial UAE:
<https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/sancionados/2014-03-17/contadores.pdf>
- Junta Central de Contadores. (2011). *Acuerdo N° 014 de 2011*. Obtenido de Junta Central de Contadores: <http://www.aigr-contadores.com/avances/?p=2436>
- Junta Central de Contadores. (24 de Julio de 2013). *Junta Central de Contadores*. Obtenido de Unidad Administrativa Especial UAE:
<https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/sancionados/2013-08-06/SOCIEDADES.pdf>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (31 de Mayo de 2010). *Decreto 1955 de 2010*. Recuperado el 10 de octubre de 2013, de mincit.gov.co:
www.mincit.gov.co/descargar.php?id=66673
- Painchault Sampayo, J. d. (2008). *Diccionario jurídico penal*. Bogotá: Librería Ediciones del Profesional, LTDA.
- 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.
- 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>
- 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/>
- 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.%20Jurisdicci%C3%B3n%20y%20competencia.pdf>
- Velásquez Velásquez, F. (2013). *Manual de derecho penal* (quinta ed.). Bogotá: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.