

El rol del contador como perito contable en el proceso penal colombiano*

The Role of the Accountant as an Expert Witness in the Colombian Criminal Process

[Artículos]

José Liborio Morales Chinome**
Astrid Carolina Caballero Hoyos***
Yuliana Lozano Gil****
Rodrigo A. Plazas Estepa*****
Ludivia Hernández Aros*****

Fecha de recepción: 3 de septiembre del 2021

Fecha de aprobación: 15 de diciembre del 2021

Citar como:

Morales Chinome, J. L. Caballero Hoyos, A. C., Lozano Gil, Y., Plazas Estepa, R. A. y Hernández Aros, L. (2022). El rol del contador como perito contable en el proceso penal colombiano. *Via Inveniendi Et Iudicandi*, 17(1), 240-269. <https://doi.org/10.15332/19090528.7749>



* Artículo derivado del proyecto de investigación denominado "Diseño de estrategias que incidan en los mecanismos de recolección de pruebas en una auditoría forense que propendan por mitigar el riesgo en las organizaciones de economía solidaria" asociado al grupo PLANAUDI, adscrito al Centro de Investigaciones del programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué-Espinal (Colombia).

** Abogado Universidad Católica de Colombia. Exjuez Justicia Penal Militar. Exfiscal Justicia Penal Militar. Exmagistrado Tribunal Superior Militar. Especialista en Proceso Penal y Juicio Oral. Correo electrónico: jalmanar1953@yahoo.com; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2387-5825>

*** Estudiante de la Universidad Cooperativa de Colombia sede Ibagué. Correo electrónico: astrid.caballero@campusucc.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6281-4235>

**** Estudiante de la Universidad Cooperativa de Colombia sede Ibagué. Correo electrónico: yuliana.lozanoqil@campusucc.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2192-1178>

***** Estudiante del Doctorado en Derecho de la UBC. Doctorando en Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Máster en Derecho Comercial y Abogado de la Universidad Sergio Arboleda. Director del Centro de Investigaciones y docente del Grupo Derecho Laboral Económico & Estado de la Corporación Universitaria Republicana. Investigador senior del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación de Colombia. Correo electrónico: rodrigoplazas@urepublicana.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8319-2743>

***** Magíster en Auditoría y Gestión Empresarial de la Universidad UNINI, Puerto Rico. Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión de la Universidad Cooperativa de Colombia. Profesora investigadora de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué-Espinal, Colombia, Grupo de investigación Planaudi y Sinergia UCC. Correo electrónico: ludivia.hernandez@campusucc.edu.co; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1571-3439>

Resumen

En esta investigación, se examina de manera crítica y analítica el rol que debe cumplir el contador público cuando actúa como perito en el contexto del proceso penal colombiano, bien dentro del sistema inquisitivo previsto en el código de procedimiento penal ordinario (Ley 600 del 2000), o en el sistema de corte oral acusatorio (Ley 906 del 2004), así como en la sistemática penal militar que sigue estas mismas ritualidades (leyes 522 del 1999 y 1407 del 2010), respectivamente. El estudio precisa en forma sucinta la labor del perito contable dentro del proceso penal como auxiliar de la justicia para emitir un dictamen o informe pericial sobre la contabilidad de una determinada empresa o institución, de acuerdo con lo ordenado por el fiscal o el juez. A nivel metodológico, es un estudio documental de carácter descriptivo, donde inicialmente se realiza una ilustración contextual de lo que comprende y significa un proceso penal de corte inquisitivo escritural y uno de corte oral acusatorio, las etapas en que se desarrolla y, lo más importante, en cuál de ellas se debe emitir el peritaje contable. Se concluye que el rol del contador como perito contable en el proceso penal es de auxiliar de la justicia como experto en materias contables y el dictamen que debe rendir debe sujetarse a los presupuestos y requerimientos determinados en la ley penal.

Palabras clave: contador, revisor fiscal, auditor, proceso penal, elementos materiales probatorios, evidencia física, pruebas judiciales, pericia contable.

Abstract

This research examines critically and analytically the role of the public accountant when acting as an expert witness in the context of the Colombian criminal process, either within the inquisitorial system provided for in the ordinary criminal procedure code (Law 600 of 2000) or in the accusatory oral court system (Law 906 of 2004), as well as in the military judging system that follows these same rituals (Law 522 of 1999 and Law 1407 of 2010), respectively. The study succinctly specifies the work of the accountant expert witness within the criminal process as an auxiliary of justice to issue an expert opinion or report on the accounting of a particular company or institution, according to what is ordered by the prosecutor or the judge. At a methodological level, it is a descriptive documentary study, where, initially, a contextual description is made of what a criminal court process of a scriptural inquisitive court and an accusatory oral court comprise and mean, the stages in which they are developed, and most importantly in which of them the accounting expertise should be issued. It is concluded that the role of the accountant as an expert witness in the criminal process is to assist the justice and as an expert in

accounting matters and that the report that must be rendered must be subject to the budgets and requirements determined in criminal law.

Keywords: accountant, tax auditor, auditor, criminal process, material evidence, physical evidence, legal evidence, accounting expertise.

Introducción

A la luz del principio de progresividad que caracteriza el proceso penal (Código de Procedimiento Penal Colombiano Ley 600 del 2000 —Ley 906 del 2004 y Código Penal Militar—, Ley 522 de 1999 y Ley 1407 del 2010), se observa que en este proceso se desarrollan fases o etapas en las que se identifican objetivos claramente determinados que apuntan en forma gradual a la comprobación de la ocurrencia del hecho investigado, los elementos que estructuran la conducta punible, la identificación e individualización de los presuntos autores o partícipes del hecho y la responsabilidad penal derivada de su comportamiento.

Bajo esa concepción ritual, los presupuestos probatorios en los que se funda el grado de conocimiento para adoptar cada una de las decisiones que deben proferir la Fiscalía y los jueces en cada etapa procesal son cada vez más exigentes en la medida que avanza el trámite de la relación jurídico procesal, pasando de la incertidumbre al momento de decretar la apertura de la investigación, “a diferencia del grado del conocimiento requerido en punto de imponer medida de aseguramiento (posibilidad), para manifestar resolución de acusación (probabilidad), resulta ineludible que la prueba obtenida en las diversas fases del proceso conduzca a la certeza de la conducta definida en la ley como delito y a la responsabilidad del acusado” (CSJ, Radicado 16384, sentencia 21 de enero 2004), o conocimiento más allá de toda duda razonable, como lo establecen las leyes 906 del 2004 y 1407 del 2010, para dictar sentencia.

Consecuente con la anterior premisa, se debe señalar que dentro los medios probatorios o de conocimiento establecidos en los códigos (Ley 600 del 2000, art. 233; Ley 906 del 2004, art. 382; Ley 522 de 1999, art. 406; y Ley 1407 del 2010, art. 523), se encuentra la prueba pericial, la cual resulta procedente cuando sea necesario efectuar valoraciones que requieran conocimientos científicos, técnicos, artísticos o especializados (Ley 600 del 2000, art. 249; Ley 906 del 2004, art. 405; Ley 522 de 1999, art. 413; Ley 1407 del 2010, art. 546).

Dentro de esas materias objeto de dictámenes periciales, se encuentran las que atañen a la ciencia contable, cuando se investigan delitos en que se utilicen o modifiquen asientos en los libros de contabilidad, *softwares* contables e

información exógena, de particular importancia en los últimos años ante la proliferación de los delitos contra el orden económico y social (lavado de activos, blanqueo de capitales, maquillase de cifras financieras, testaferrito, entre otros), así como los delitos contra la administración pública, como peculados, enriquecimiento ilícito, etc., solo por mencionar unos ejemplos, casos en los cuales, por disposición legal, quien actúa como perito debe ser un profesional en contaduría pública (Ley 43 de 1990, art. 13, literal c).

En esa medida, entonces, el contador público como auxiliar de la justicia es el profesional encargado de adelantar la pericia correspondiente y para ello debe contar con los conocimientos científicos del área contable, además, su conocimiento debe abarcar todos los aspectos relativos a los presupuestos requeridos en la ley procesal penal para que el dictamen que rinda se encuentre ajustado a establecido en la norma, acorde con los principios que rigen la actividad probatoria punitiva, en tanto que, en este contexto, su función es muy diferente a la que desarrolla como contador o como revisor fiscal o auditor dentro de una empresa, en una institución estatal, etc.

Planteamiento del problema y justificación

Dado que la realización de esta investigación se presenta dentro del ejercicio de la contaduría pública, la pregunta lógica que surge, entonces, sería: ¿necesitan los profesionales del área contable conocimientos sobre las normas que regulan el rol como perito, los presupuestos y requisitos exigidos en la ley para que una experticia contable realizada sobre una evidencia física tenga el carácter de prueba judicial, en el contexto del proceso penal colombiano? La respuesta surge muy clara: en el desarrollo de su profesión, el contador puede actuar como auxiliar de la justicia en materias contables, esto es, es el experto llamado a rendir una pericia contable para ser examinada como prueba judicial dentro de un proceso penal.

Conforme a lo anterior, en esta investigación resulta relevante determinar con precisión qué debe entenderse como prueba judicial y en especial el dictamen pericial, los requisitos requeridos para ser perito en esta materia, el acceso a los elementos materiales probatorios y evidencia física sobre los que versará la pericia, la forma como debe rendir el dictamen atendiendo los presupuestos o requisitos exigidos en la ley y, finalmente, cómo debe actuar en las diferentes oportunidades que debe comparecer al proceso para explicar de manera motivada, con fundamento en las razones científicas que rigen la contabilidad en Colombia,

las conclusiones sobre los hallazgos o evidencias encontradas en una contabilidad concreta.

Ello, por cuanto y en cuanto, de la revisión de la literatura existente se presentan inexactitudes de orden sustancial, dependiendo del autor, esto es, si los textos son escritos por un contador, en la mayoría de las oportunidades se refieren a las evidencias físicas y a las pruebas de manera indistinta, igualmente, le dan tratamiento de prueba judicial a las evidencias o hallazgos encontrados en una revista de revisoría fiscal o de auditoría, e incluso, dan a entender que tales actuaciones corresponden a investigaciones penales, cuando en realidad las evidencias o hallazgos encontrados en esas labores y plasmados en los respectivos informes solo corresponden a una evidencia que únicamente sirve de fundamento a la Fiscalía para dar inicio a una indagación; esto es, se constituyen en el medio por el cual el órgano competente para la persecución penal accede al conocimiento de un hecho que puede ser relevante para el derecho penal.

En esos mismos errores incurren los peritos en la praxis, en tanto que, si bien es cierto, determinan las normas contables que regulan esa actividad, no es menos cierto que en muchas oportunidades ajustan el informe a los presupuestos que regulan las auditorías y se olvidan o desconocen el contexto dentro del cual están realizando la pericia, e inobservan los presupuestos de la ley procesal que gobierna la causa dentro de la cual están actuando, razones suficientes que llevan a realizar esta investigación que tiene como objeto encontrar una aproximación crítica y analítica, de la forma como el contador público debe cumplir el rol de perito en el contexto del proceso penal colombiano (Rodríguez, 2016).

Referente teórico

El estudio aborda el rol que debe cumplir el contador público como perito en el proceso penal colombiano, concretamente como experto contable, dentro de los procesos que adelanta la Fiscalía General de la Nación por delitos que para su consumación utilicen o modifiquen asientos en los libros de contabilidad y *softwares* contables, empero, la importancia del tema gravita en el dictamen pericial que debe rendir en su condición de contador, en tanto que este debe ajustarse a los presupuestos y requisitos establecidos en la ley procesal penal (Ley 600 del 2000, 906 del 2004, 522 de 1999, 1407 del 2010), que gobierna el proceso dentro del cual se ha decretado el dictamen pericial contable como medio de prueba.

Ahora bien, la prueba en sentido lato, se define como la “demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho” (Cabanellas, 1980, p. 264; Aristizábal, 2019), o, atendiendo su sentido etimológico y gramatical, como lo expresa Cuello (2008), “la voz ‘prueba’ es el sustantivo del verbo ‘probar’, que representa su acción, su elemento, su procedimiento y su resultado, previo un averiguamiento, con el fin de verificar o comprobar la verdad, la veracidad o la certeza de una proposición” (p. 17).

Por el contrario, como lo afirma Azula (1998), “la prueba judicial es un acto procesal mediante el cual se le lleva al Juez el convencimiento de los hechos materia del proceso” (p. 4), ello de manera general para cualquier proceso que se adelante ante las autoridades judiciales (civil, contencioso administrativo, laboral, etc.), de manera específica en lo que atañe al proceso penal, como lo refiere Martínez (2006), la “prueba, en el procedimiento penal, es aquella que crea conocimiento en el juez, más allá de toda duda sobre hechos y circunstancias de tiempo, de lugar y modo en que sucedieron” (p. 365).

Frente a los elementos materiales probatorios y evidencia física, si bien es cierto, el código de procedimiento penal no los define, pero sí los relaciona de manera expresa (Ley 906, 2004), conceptualización que la jurisprudencia asume como suficiente:

Por *elementos materiales probatorios y evidencia física* el código entiende los relacionados en el artículo 275, y los similares a ellos que hayan sido descubiertos, recogidos y custodiados por la fiscalía directamente, o por conducto de sus servidores de policía judicial o de peritos del Instituto de Medicina Legal y Ciencias Forenses, o de laboratorios aceptados oficialmente; y los obtenidos por la defensa en ejercicio de las facultades consagradas en los artículos 267, 268, 271 y 272 ejusdem. (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 29626, 2008).

En otras palabras, los elementos materiales probatorios y evidencia física son las huellas, rastros, manchas, residuos, vestigios, impresiones dejados en la ejecución del delito; armas, instrumentos, objetos utilizados en la ejecución del delito; dinero o bienes provenientes de la actividad delictiva; documentos, grabaciones, videos, mensajes de datos, internet, correos electrónicos, telegramas y demás elementos materiales similares a estos que hayan sido descubiertos, recogidos y custodiados por los servidores públicos de la Fiscalía General de la Nacional y Policía Judicial, peritos de Medicina Legal y Ciencias Forenses o laboratorios aceptados oficialmente.

Metodología

La presente investigación es de tipo documental, que consiste en detectar, consultar y obtener la bibliografía y otros materiales útiles para los propósitos del estudio, de los cuales se extrae y recopila información relevante y necesaria para resolver la dificultad objeto de investigación (Sampieri, 2014); de carácter descriptivo, que busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis (Sampieri, 2014); analítico, metódico, razonado, hermenéutico, interpretativo y explicativo, se realizará con una orientación crítica, aclarativa y propositiva, a partir de las aptitudes profesionales del contador público en su actuar como perito judicial, precisando las tareas que puede desplegar en el proceso penal, atendiendo lo preceptuado en los códigos de procedimiento y lo expresado por los doctrinantes y las altas cortes.

Para ello, se abarcará las siguientes fases:

1. Se demostrará la disimilitud que existe entre las labores contables, de revisor fiscal o de auditor que materializa el contador público en el ejercicio liberal de su profesión, con las actividades, diligencias y funciones que debe cumplir como perito judicial.
2. Se analizarán las consecuencias que se derivan de los informes que rinde como revisor fiscal o como auditor y las que devienen de la experticia que realiza en cada una de las etapas del proceso penal, diferenciación de vital importancia para no incurrir en inexactitudes y, lo más grave, ser declaradas por el juez penal como inexistentes, inválidas o ineficaces.
3. Finalmente, se realiza una precisión conceptual de lo que comúnmente se conoce como pruebas, contrastándola con las nociones de elementos materiales probatorios, evidencias físicas y prueba judicial atendiendo las previsiones legales, la jurisprudencia y la doctrina, para luego fijar los presupuestos o requisitos que debe cumplir la prueba pericial, para que tenga validez y preste mérito probatorio dentro del proceso penal (Ley 906, 2004, arts. 405, 422-423), esto es, que sirva para llevar al juez el conocimiento suficiente en un determinado hecho que requiere una explicación científica, necesaria para definir de fondo en un caso concreto.

Resultados

Diferencia entre prueba en sentido lato y prueba judicial

El contador público, en su condición de experto contable, también puede emitir conceptos puramente técnicos en el ámbito judicial como perito (conceptos que son plasmados en un documento titulado *dictamen pericial*, considerado como medio de prueba por los diferentes códigos de procedimiento); actuación que realiza como auxiliar de la justicia atendiendo a la clasificación genérica prevista en la Ley 16 de 1968, reglamentada mediante los decretos 2204 y 2265 de 1969, denominación que hoy recoge la Ley 1564 del 2012 (Código General del Proceso), en su artículo 47.

De ordinario, para las personas que no son eruditas en ciencias jurídicas, prueba es todo aquello que demuestra algo, indistintamente de si se produce dentro de un proceso o fuera de él y las formalidades que pueda revestir la prueba judicial.

La prueba, en sentido lato o general, tiene una significación amplia. Según Cabanellas (1980, p. 264), prueba es la exposición de la verdad, de una afirmación, de la presencia de una cosa o de la realidad de un hecho; sugestión o conocimiento que se lleva a otro sobre lo dudoso o discutido; razón o argumento, documento u otro medio para demostrar la verdad o la falsedad; ensayo o experimento; pequeña porción de un producto que se degusta para establecer si es bueno o malo, o si agrada.

Atendiendo su sentido etimológico y gramatical, como lo expresa Cuello (2008, pp. 8 y 17), existe un consenso general entre los autores que proviene de la voz latina *probus*, que traduce reconocer una cosa como buena, de donde surge una estrecha relación entre prueba y el verbo probar, se deriva de la alocución latina *tento, as, are*, que significa tentar, tocar, palpar, sondear, de donde la voz *prueba* es el sustantivo del verbo *probar*, que simboliza su acción, su elemento, su procedimiento y su resultado, previo un indagación, con el fin de verificar o comprobar la verdad, la veracidad o la certeza de una proposición.

Si examinamos la jurisprudencia doméstica, para la Corte Suprema de Justicia, “probar es derivar una cosa de otra, un concepto de otro; o, lo que es lo mismo, deducir una proposición desconocida de principios conocidos” (CSJ Radicado 22300, sentencia 14 marzo 2007).

En ese contexto, la prueba de manera general se define como la demostración de la existencia de una cosa, la ocurrencia de un hecho o una afirmación, la acción de

comprobación de una verdad, y, en igual sentido, afirmar que la prueba en sentido lato son todos aquellos medios que nos permiten demostrar la ocurrencia de un hecho, la existencia de bienes, cosas, etc., por fuera de cualquier proceso judicial, vale decir, son todos aquellos elementos y evidencias tales como documentos, bienes tangibles, títulos valores, huellas, fotografías, videos, etc., que permiten sustentar una afirmación sin necesidad de la existencia de un proceso formalmente adelantado por los órganos judiciales.

Las anteriores precisiones llevan a inferir que la prueba, en sentido amplio, no requiere de ninguna formalidad, ni está sometida a estrictas reglas, simplemente se trata de una forma de demostración empírica, por ello, es frecuente escuchar a las personas asegurar que tienen las pruebas de un hecho o una afirmación, sencillamente se trata de huellas, rastros, manchas, residuos, vestigios, impresiones, armas, vehículos, instrumentos, objetos, dinero, documentos, grabaciones, videos, mensajes de datos, internet, correos electrónicos, telegramas y demás elementos materiales o evidencias similares a estos, pero que no han sido recogidos en ningún proceso judicial.

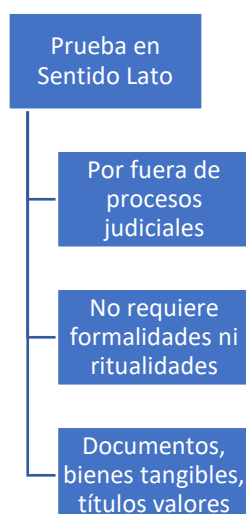


Figura 1. Variables prueba en sentido lato

Nota: elaboración propia.

Siendo así, la pruebas en sentido lato son todos aquellos elementos materiales probatorios o evidencia física a que se refieren las leyes 906 del 2004 (art. 275) y 1407 del 2010 (art. 433), que no han sido recogidos por las autoridades judiciales con las formalidades y requisitos previstos en la ley procesal, por tanto, no hacen parte de un proceso judicial y tampoco tienen la calidad de prueba judicial.

Contrario a lo que ocurre con la prueba en sentido lato o general, la prueba judicial es un acto procesal por medio del cual se le lleva al juez el conocimiento de los hechos materia de controversia; es un acto porque proviene de la voluntad de quienes lo producen, es procesal porque solo se causa y opera dentro del proceso y tiene como finalidad el convencimiento del juez sobre la certeza de los hechos (Azula, 1998, p. 4), esto es, “debe aducirse al proceso con el lleno de ciertos requisitos y formalidades, sin los cuales no tiene fuerza vinculante” (Bernal y Montealegre, 2013, p. 136).

Según Azula (1998), la prueba judicial está regida por unos principios o criterios, entre otros: a) adquisición o principio de comunidad, pertenece al proceso y no al sujeto procesal; b) contradicción, debe surtirse con intervención de la contraparte y pueden ser controvertidos; c) intermediación, relación entre el funcionario judicial y el medio probatorio; d) preclusión, proposición, decreto y práctica se surten en la oportunidad o momento procesal dispuesto en la norma; e) unidad, la pluralidad de medios de prueba constituyen un todo para el proceso y el juez los examina en conjunto; f) veracidad, propende por llevarle al juez el conocimiento real de los hechos; g) publicidad, no pueden haber pruebas ocultas para las partes; h) igualdad de oportunidades, las partes disponen de las mismas oportunidades para solicitar o proponer pruebas; i) libertad, las partes y el funcionario judicial pueden solicitar o decretar las pruebas que consideren necesarias, conducente y pertinentes para dirimir los hechos objeto del proceso; j) interés público, la administración de justicia, k) necesidad, todas las decisiones deben fundarse en pruebas legalmente producidas, allegadas o aportadas al proceso; l) licitud, todos los medios deben ajustarse a las formas establecidas, ordenación, admisión y práctica, y no deben vulnerar los derechos fundamentales.

Para Cuello (2008, pp. 361-376), las pruebas jurídicas procesales o pruebas judiciales son una iniciación procesal que indica el imperio de buscar la verdad o que se indique la veracidad de todo argumento o hecho que llegue al proceso y que solo se dan en los procesos judiciales o jurisdiccionales, pues se nutren de actos procesales, los cuales aplicados a las pruebas judiciales se revierten en actos procesales probatorios que en conjunto conforman la actividad probatoria a cargo de los sujetos procesales y del funcionario judicial, sometida a un procedimiento probatorio.

Judicialmente los medios demostrativos o pruebas, se denominan *medios de prueba*, entre ellos: la inspección, la peritación, el documento, el testimonio, la confesión y el indicio (Ley 600/2000, art. 233), destacando entre ellos la peritación, conocida doctrinaria y judicialmente como dictamen pericial.

Esos medios de prueba deben cumplir con unos requisitos: subjetivos, objetivos y de actividad; los primeros hacen referencia a la competencia para su ordenación, asunción y valoración; y, legitimación calidad de sujeto procesal. Los segundos se refieren a la conducencia, pertinencia, utilidad y ausencia de prohibición legal. Los últimos (de actividad) tienen que ver con el lugar donde se cumple la etapa probatoria, tiempo oportunidad o momento procesal y modo de proposición, ordenación y práctica del medio de prueba (Azula, 1998, pp. 52-60).

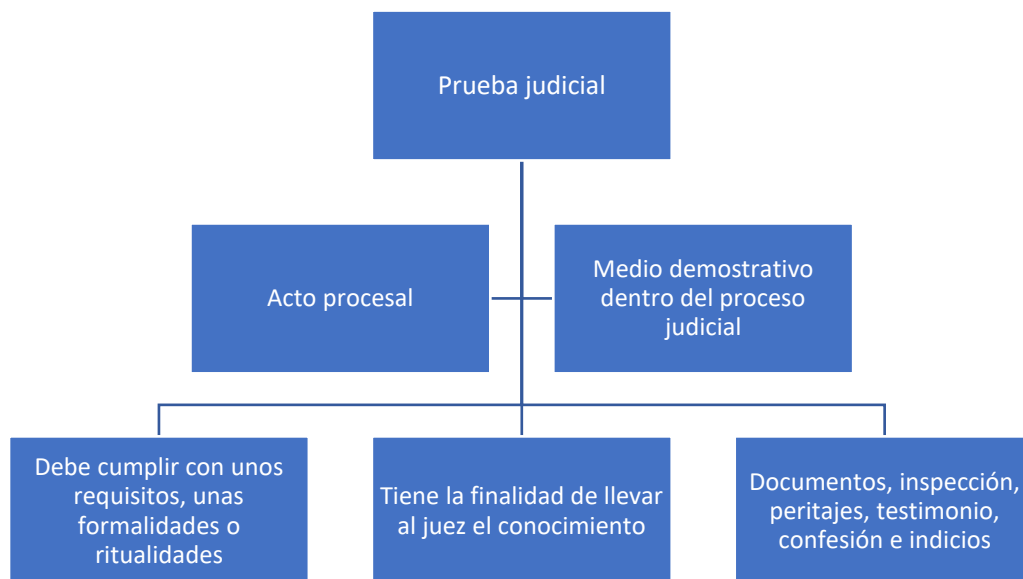


Figura 2. Características de la prueba judicial

Nota: elaboración propia.

En suma, para que un medio probatorio se encuentre revestido con la calidad de prueba judicial, debe cumplir con los principios y ritualidades previstas en la ley procesal, desde su proposición, pasando por la ordenación o decreto, la práctica y producción de estas, la aducción al proceso y demás requisitos y principios que gobiernan cada medio de prueba, de manera concreta, para que pueda tener la aptitud de cumplir con el fin determinado en la norma, que no es otro que el de transmitirle al juez el conocimiento necesario para establecer la certeza de los hechos objeto de la investigación (Patarroyo y Benavides, 2014).

Tabla 1. Cuadro comparativo prueba en sentido lato vs. prueba judicial

Diferencias entre prueba en sentido lato y prueba judicial	
Prueba en sentido lato	Prueba judicial
No es un acto procesal	Acto procesal

Diferencias entre prueba en sentido lato y prueba judicial	
Medio demostrativo por fuera de proceso judicial	Medio demostrativo dentro de proceso judicial
Demuestra una hecho o afirmación	Finalidad: lleva el conocimiento al juez
No requiere ningún requisito, ni formalidad procesal alguna	Debe cumplir unos requisitos, unas formalidades o ritualidades
Documentos, bienes tangibles, títulos valores, huellas, rastros, videos, etc.	Documentos, inspección, peritajes, testimonio, confesión, indicios

Fuente: elaboración propia.

Carácter probatorio de los hallazgos consignados en los informes de revisoría fiscal y de las auditorías

Además de las competencias profesionales determinadas en el artículo 1 de la Ley 43 de 1990, de dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, etc., el contador público está facultado para realizar labores de revisoría fiscal y servicios de auditoría.

De la revisoría fiscal

La revisoría fiscal es una institución de creación legal desde su aparición en nuestro país, su origen, según refiere Bermúdez (1996), data desde 1887 con la Ley 57, en la que se facultaba al Gobierno para nombrar un comisario, en relación con las sociedades anónimas, que vigilara las operaciones de los administradores, institución que ha sufrido un sinnúmero de modificaciones, con regulaciones diversas que, para efectos de esta investigación, no se hace necesario profundizar, debiendo destacar que el Decreto ley 410 de 1971, mediante el cual se adoptó un nuevo código de comercio, reguló integralmente esta institución, imponiéndola como obligatoria solo a las sociedades por acciones y a las sucursales de sociedades extranjeras; no obstante, a través de diversas disposiciones legales se ha dispuesto la obligación de la revisoría fiscal en muchas sociedades e instituciones del Estado.

La revisoría fiscal, por su naturaleza y por disposición legal, debe ser ejercida en cabeza de un profesional de la Contaduría, debiendo cumplir las funciones previstas en el artículo 207 del Código del Comercio (Decreto 410/71); funciones dirigidas al examen, evaluación, revisión y control del sistema contable, financiero y de operaciones de la compañía, con el deber de rendir informes o dictámenes por escrito a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, sobre las anomalías que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios, así como a las entes

gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, de igual manera, reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas de conformidad con lo dispuesto en el Decreto-Ley 663 de 1993 —Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero—, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

Cuando actúa como revisor fiscal, el contador público materializa su ejercicio de revisoría a través de diversos informes así: informes o dictámenes sobre balances generales (art. 208, Código de Comercio); informe anual a la asamblea general o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según sea el caso (art. 209, Código de Comercio); y, otros informes ocasionales sobre irregularidades en las operaciones y funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocio, informes periódicos solicitados por organismos del Estado o por disposiciones legales e informes a las autoridades tributarias, etc. (art. 207 Código de Comercio).

Los informes de revisoría fiscal, según su contenido, suelen clasificarse en dictámenes, atestaciones, instrucciones, denuncias y reportes; debiendo destacar que el dictamen corresponde al juicio profesional del revisor, en que expresa una valoración de hallazgos y evidencia a través de un procedimiento técnico científico (Uniremington, 2016, p. 23), clasificaciones que, para esta investigación, no se hace necesario desarrollar en su contenido, pero sí resulta imprescindible resaltar que tales informes necesariamente debe plasmar las irregularidades o hallazgos que se hayan presentado, hechos que en un momento determinado puedan constituir una presunta violación a las normas punitivas, esto es, probablemente estructuran conductas o hechos relevantes para el derecho penal.

Luego, si bien es cierto, tales hallazgos pueden tener la condición de prueba en sentido lato, porque se constituyen en medio demostrativo como pruebas contables, como se preceptúa en el artículo 777 del Estatuto Tributario, e igualmente para la asamblea general, las juntas directivas o gerentes de las sociedades e instituciones a quienes estén dirigidos esos informes, también lo es que no pueden calificarse como pruebas judiciales.

De la auditoría

La auditoría es una herramienta de gran relevancia para la alta gerencia, surge como respuesta de control y vigilancia de los procesos, procedimientos y actividades ejecutados por las empresas o entidades, para coadyuvar al correcto cumplimiento de los objetivos y metas de las organizaciones, minimizando el

riesgo del mal uso de los recursos o su pérdida absoluta, así mismo, para la prevención de los diferentes delitos económicos que perjudican a las empresas y el crecimiento de la economía (Rodríguez, 2019).

La auditoría debe entenderse como la revisión, examen, evaluación sistemática y análisis exhaustivo de cualquier dependencia, sobre las técnicas, procedimientos o actividades realizadas, o de una situación concreta, de las operaciones financieras, administrativas y de otro tipo de una empresa o sociedad económica o de una entidad pública, realizada por especialistas ajenos a la persona que la preparó, elaboró o ejecutó, con el objeto de valorar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse, establecer su veracidad, para finalmente dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información en la toma de decisiones y disminuir riesgos que pueden llevar al cierre de esta (Rodríguez, 2019).

Conforme a lo anterior, la auditoría, además de ser una herramienta de control y vigilancia, es un instrumento que facilita a la alta gerencia tomar decisiones con fundamento en sus resultados, por ello, se hace necesario que esta se realice en toda la entidad, de donde emergen los diferentes tipos de auditoría, la auditoría de acatamiento, la auditoría de estados financieros, la auditoría operacional, la auditoría al sistema de control interno, la auditoría fiscal, la auditoría informática, entre otras (Rodríguez, 2017), las cuales deben ajustarse a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en las empresas del sector privado.

En relación con la auditoría en las empresas y entidades del sector público, esta tarea le corresponde a la Contraloría General de la República, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 de la Constitución Política, entidad que realiza control fiscal a los órganos que integran las ramas ejecutiva, legislativa y judicial; a las sociedades de economía mixta; a las empresas industriales y comerciales del Estado; a los particulares que manejen fondos o bienes del Estado; a las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado; y el Banco de la República.

Para el cumplimiento de esta función, la Contraloría General de la República debe aplicar las Normas Internacionales de Auditoría para entidades fiscalizadoras superiores denominadas ISSAI, expedidas por la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores a nivel mundial (INTOSAI) (Rodríguez, 2019). Estas auditorías son de tipo financiero, de cumplimiento y de desempeño de conformidad con lo establecido en la Ley 42 de 1993 mediante la cual se organiza

el sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen y Decreto-Ley 403 del 2020, que reformó la anterior disposición.

Por último, ha de señalarse que, en el informe que rinde el auditor, debe expresar el alcance, las actividades realizadas, los hallazgos y la opinión frente a los hechos investigados, atendiendo las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), aplicadas en Colombia, conforme al Decreto 2170 del 2017, determinando si la evidencia obtenida fue suficiente y apropiada con valoración de riesgos, aplicación de procedimientos adicionales de inspección, confirmación, recálculo, rediseño, procedimientos sustantivos y procedimientos de control (Hernández, 2017), hallazgos que en un momento determinado puedan constituir una presunta violación a las normas punitivas, esto es, probablemente estructuran conductas o hechos relevantes para el derecho penal.

Del valor probatorio de los informes de revisoría fiscal y de las auditorías

Como se ha mencionado, en los informes que rinde el revisor fiscal y el auditor, deben consignarse los hallazgos (las evidencias de presuntos hechos que pueden ser violatorios de las normas punitivas), esto es, probablemente estructuran conductas o hechos relevantes para el derecho penal. Tales evidencias por sí solas no se constituyen en pruebas judiciales, son solo elementos probatorios que pueden tener la condición de prueba en sentido lato, como quiera que su producción no se realiza dentro de un proceso judicial, y mucho menos con el cumplimiento de los requisitos y ritualidades previstas en los códigos de procedimiento, razón por la cual esos informes y dictámenes no tienen la calidad de prueba judicial.

Lo cierto es que no puede negarse que estos informes se constituyen en un medio demostrativo, en los que la asamblea general, la junta directiva o gerentes de las sociedades e instituciones a quienes estén dirigidos esos informes sustentan sus decisiones y, en el caso de los informes de auditoría adelantados por los organismos de control del sector público, en pruebas en las que las que estos entes sustentan sus decisiones administrativas, pero de ninguna manera pueden considerarse pruebas judiciales.

Tales informes, en principio solo tienen la condición de prueba en sentido lato, pues son evidencias físicas y elementos materiales probatorios que sirven para sustentar los hallazgos encontrados; no obstante, cuando el revisor fiscal, el auditor o la persona (presidente de la compañía) o personas (asamblea general) a quienes están dirigidos esos informes, dentro de los hallazgos registrados

encuentren un hecho relevante para el derecho punitivo, tienen el deber de denunciar o colocar en conocimiento de la Fiscalía General de la Nación esos hechos, para que esta inicie la acción penal (Ley 600 del 2000, art. 27; Ley 522 de 1999, art. 221; Ley 906 del 2004, art. 67; y Ley 1407 del 2010, art. 244), concretamente, esos informes se convierten en una evidencia en la que el funcionario judicial sustenta la apertura de la investigación penal, pero no tienen el atributo de prueba judicial.

Presupuestos exigidos en el código de procedimiento penal para que el informe pericial tenga la calidad de prueba judicial

En materia penal, la pericia es un medio de prueba como lo establecen las leyes procesales colombianas que gobiernan la jurisdicción punitiva doméstica (leyes 600, 2000, art. 233; 522, 1999, art. 406; 906, 2004, art. 382; y 1407, 2010, art. 523), la cual es procedente cuando dentro del proceso se requiera realizar valoraciones que demanden conocimientos científicos, técnicos, artísticos o especializados (leyes 600, 2000, art. 249; 522, 1999, art. 413; 906, 2004, art. 405; y 1407, 2010, art. 546), y en el caso del dictamen, este debe realizarlo un experto en la materia objeto de valoración.

En el ordenamiento jurídico colombiano, operan tres especies de sistemas procesales: a) el sistema dispositivo —propio de los procesos civiles—; b) el sistema inquisitivo y c) el sistema acusatorio —propios de los procesos penales— (Cuello, 2008, pp. 568-582); en esa medida, el momento procesal momento procesal en que los medios de convicción adquieren la condición de prueba depende de la ritualidad que rija el proceso dentro del cual se adelanta, dado que en Colombia, en materia penal a la fecha, coexisten dos sistemas procesales, uno de corte inquisitivo escritural y otro de corte oral acusatorio.

Sistema procesal de corte inquisitivo escritural

El sistema procesal de corte inquisitivo escritural se encuentra establecido en la Ley 600 del 2000 para la jurisdicción ordinaria y en la Ley 522 de 1999 para la jurisdicción penal militar, estructurado en tres etapas: indagación preliminar, investigación o sumario y juicio; los medios demostrativos, que es lo interesa a esta investigación, se practican en la etapa de indagación preliminar y sumario por parte de la Fiscalía y tienen la condición de prueba judicial hasta la terminación del proceso, conforme al principio de permanencia de la prueba, debiendo precisar que de manera excepcional se decretan y practican algunas pruebas.

El proceso de corte inquisitivo escritural ordinario regido por la Ley 600 del 2000 aún se encuentra vigente para los hechos ocurridos con anterioridad al año 2005, en casos como los magnicidios de Luis Carlos Galán y Álvaro Gómez, ritualidad que también gobierna los procesos que se adelantan contraaforados constitucionales (presidente de la República, senadores, etc.), de competencia de la Corte Suprema de Justicia, sin importar la fecha de ocurrencia de los hechos; como ejemplo relevante, se observa el caso del expresidente Álvaro Uribe Vélez, cuando aún ostentaba la calidad de congresista, pero, una vez renunció a su cargo legislativo, fue enviado a la Fiscalía General de la Nación y prosiguió por el sistema oral acusatorio.

En este contexto, solo se ha referido al tema probatorio para contextualizar el tema, en tanto que el dictamen pericial contable es un medio de prueba, siendo necesario resaltar que los dictámenes practicados en las etapas de preliminar y sumaria estarán investidos de la condición de prueba judicial hasta la terminación del proceso y la contradicción de esta podrá realizarse desde su aducción al proceso.

Tabla 2. Proceso inquisitivo escritural, Ley 600 del 2000 y 522 de 1999

Esquema proceso inquisitivo escritural, Ley 600 del 2000 y 522 de 1999							
Noticia criminal	Petición	Investigación		Juzgamiento	Segunda instancia Tribunal Superior de Distrito Judicial	Casación Corte Suprema de Justicia	Ejecución Jueces de ejecución de penas
	Querella	Fiscalía General de la Nación		Jueces penales			
	Denuncia	Indagación preliminar	Investigación o sumario	Audiencia preparatoria			
	Cualquier otro medio	Practica de pruebas	Practica pruebas Indagatoria	Audiencia pública de juzgamiento			
De oficio		Resuelve situación jurídica					
		Termina con apertura del sumario o auto inhibitorio	Termina con preclusión o con resolución de acusación	Sentencia	Recurso de Apelación	Recurso extraordinario de casación	Penas y medidas de seguridad

Nota: elaboración propia.

Sistema procesal de corte oral acusatorio

El sistema procesal de corte oral acusatorio se encuentra establecido en la Ley 906 del 2004 para la jurisdicción ordinaria, y en la Ley 1407 del 2010 para la jurisdicción penal militar, estructurado en tres etapas: indagación, investigación y juicio. Frente a los medios demostrativos, que es lo que interesa a esta investigación, tienen dos momentos procesales diferentes: a) etapa de indagación, donde se realizan los actos urgentes por parte de la Policía y se recogen las evidencias y elementos materiales por parte de la Fiscalía, y con fundamento en ellos se realiza la imputación ante el juez de control de garantías, a partir de allí la Fiscalía cuenta dos meses para formular acusación o solicitar preclusión ante el juez de control de garantías, de producirse la preclusión ahí termina el proceso.

Si profiere acusación, debe hacerlo ante el juez de conocimiento y en ese momento, como segunda etapa, b) se da inicio al juicio, posteriormente se realiza la audiencia preparatoria en donde se acuerdan las pruebas que se van a practicar, y en el juicio oral concentrado, con inmediación donde se practican las pruebas en forma oral. Terminada la práctica de prueba, se presentan alegatos, donde el juez anuncia el sentido del fallo, para finalmente dictar sentencia, en consecuencia, es en esta etapa donde se aducen los medios demostrativos y adquieren la calidad de prueba judicial.

Este procedimiento es aplicado para hechos ocurridos con posterioridad al año 2005, para la jurisdicción ordinaria (Ley 906 del 2004), no obstante, en la jurisdicción penal militar a pesar de haber establecido mediante Ley 1407 del 2010 para los hechos ocurridos con posterioridad a esa data, aún no ha sido posible su aplicación por falta de reglamentación y por motivos presupuestales, en esa medida, el procedimiento seguido en esa jurisdicción es el de corte inquisitivo escritural, previsto en la Ley 522 de 1999.

Tabla 3. Esquema del Proceso Penal Oral Acusatorio en Colombia, según la Ley 906 del 2004 y 1407 del 2010

Noticia criminal	Petición	Indagación	Investigación	Juzgamiento	Segunda Instancia	Casación	Ejecución
	Querella	Actuación Fiscalía con Policía Judicial		Fiscalía Fórmula Acusación	Recurso de Apelación	Recurso extraordinario de casación	Penas Medidas de Seguridad
	Denuncia						
	Cualquier otro medio						
	De oficio	Recoge evidencias y elementos materiales probatorios	Imputación	Recoge evidencias y elementos materiales probatorios			
				Termina con acusación o preclusión	Audiencia preparatoria	Tribunal Superior del Distrito Judicial	Corte Suprema de Justicia
			Audiencia de juicio oral	Práctica de pruebas			
				Alegatos			
				Sentencia			
		Juez de Control de Garantías		Juez de Conocimiento			

Fuente: elaboración propia.

Presupuestos y requisitos prueba pericial

El dictamen pericial contable

Dentro de los medios de prueba previstos en los códigos de procedimiento penal, se encuentra el dictamen pericial, de vital importancia en el proceso penal ante la pérdida de credibilidad del testimonio y dado que las disciplinas que conforman la criminalística o policía científica han abierto las posibilidades para identificar los posibles autores, la reconstrucción de los hechos y la responsabilidad penal (Martínez, 2006, p. 386). Cuando sea necesario efectuar valoraciones que requieran conocimientos científicos, técnicos o artísticos especializados, es procedente la prueba pericial, para lo cual se designarán peritos (leyes 600/2000, art. 249; 906/2004, art. 405; 522/1999, art. 410, 1407/2010, art. 456).

Los peritos en su condición de auxiliares de la justicia participan única y exclusivamente en las diligencias o actos procesales probatorios para los cuales fueron designados, deberán aportar sus conocimientos especializados a través del informe pericial (Martínez, 2006, p. 138), servicio que será prestado por los expertos de la policía judicial, del Instituto de Medicina Legal y Ciencias Forenses, entidades públicas o privadas, y, particulares especializados en la materia en la materia sobre la cual verse el dictamen (leyes 600/2000, art. 250; 906/2004, art. 406; 522/2000, art. 414; y 1404/2010, art. 547).

Frente a la prueba pericial, requisitos y contenido, de manera reciente la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia ha expresado:

12. En efecto, la práctica de la *prueba pericial* procede cuando el Juez o Tribunal debe resolver hechos y circunstancias que se debaten en el proceso penal, las cuales demandan análisis o estudios calificados en la ciencia, la técnica o el arte. Por dicho medio se busca garantizar la realidad de algunos asuntos que, por su naturaleza no jurídica, el funcionario judicial no está en posibilidad de definir adecuadamente por carecer de conocimientos especializados sobre la materia.

13. Por manera que, con su idoneidad y conocimientos calificados, el perito se constituye en un colaborador de la actividad judicial y sus opiniones contribuyen a forjar el convencimiento del juzgador en la labor de reconstrucción de la verdad histórica, que es y seguirá siendo el propósito fundamental de la investigación criminal.

14. La doctrina y jurisprudencia nacional e internacional, tienen declarado en forma reiterada y unánime, que se trata de una prueba particularmente compleja, en cuanto exige el cumplimiento de un procedimiento especial *que comprende*

su ordenación, la definición de la cuestión que debe ser examinada, el interrogatorio que debe ser absuelto, la selección y designación del perito o peritos, la incorporación del dictamen al proceso, los traslados de las partes para su conocimiento y controversia (artículo 251 y ss. de la Ley 600 del 2000). (CSJ, SCP, AP7839/2017).

Entre las materias que requieren una peritación dentro del proceso penal, como lo afirma Jiménez (2014), se encuentran las que versan sobre operaciones de naturaleza económica y financiera, especialmente cuando las organizaciones criminales mediante complejas transacciones mercantiles, cambiarias, financieras, contables, etc., pretenden dar apariencia de legalidad a los recursos provenientes de actividades ilícitas, razón por lo cual, “el Dictamen Pericial en materia contable lo emite un contador público con el carácter de perito en la materia, donde rinde una opinión precisa y fehaciente sobre aspectos de carácter monetario o financiero encuadrados en el ámbito contable” (Ortega, 2017), afirmación que encuentra respaldo en lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, literal c.

En la misma línea, la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, en reciente sentencia analiza un dictamen pericial contable y asegura que se trata de un informe pericial que contiene un análisis contable y financiero respecto de los rubros objeto de indebida apropiación por parte del procesado, e independientemente de que dicho informe no fuera identificado con el título de dictamen, corresponde a un concepto técnico rendido por profesionales de la contaduría empleando sus conocimientos especializados y su experiencia respecto de la documentación y testimonios recaudados en la investigación, logrando determinar las cantidades de materiales varios no justificados y, por ende, los valores constitutivos del delito de peculado; de igual forma, precisan que dicha prueba fue ordenada por el fiscal de turno, en el marco de la investigación formal, con el expreso propósito de identificar, bajo la mirada experta de los peritos contables, la cuantía de los dineros no legalizados, para lo cual les formuló un preciso cuestionario (CSJ, SCP, AP2520, 2020).

El dictamen pericial contable en el proceso escritural inquisitivo

En el proceso escritural de corte inquisitivo (leyes 600, 2000; y 522, 1999), el perito será designado por el fiscal o el juez de instrucción penal militar, según sea el caso; una vez nombrado el perito, el funcionario judicial le entregará los cuestionarios que deben ser absueltos (leyes 600, art. 252; y 522, art. 420), a partir de ese momento el profesional contable debe rendir por escrito el dictamen dentro del término que el funcionario judicial haya señalado (leyes 600, art. 253; y 522,

art. 422), para ello, deberá examinar los elementos materia de prueba, la información necesaria y oportuna entregada por el funcionario judicial (Feria, 2020), debiendo recolectar, asegurar, registrar y documentar la evidencia que resulte para finalmente presentar el dictamen, conforme a las normas NIA, el cual debe ser claro, preciso y conciso, explicando los experimentos e investigaciones efectuados, así como los fundamentos técnicos y científicos en los que basa sus conclusiones (Ley 600, art. 251).

Dentro de este procedimiento (escritural de corte inquisitivo) están presentes el perito y los sujetos procesales. El perito es quien elabora la pericia dentro del término fijado por el funcionario judicial y, por otra parte, los sujetos procesales que en ejercicio del derecho de contradicción pueden objetar lo argumentado por el perito para que sea aclarado, ampliado o adicionado (leyes 600/2000, art. 254; 522/1999, art. 424), evento en el cual el fiscal o el juez, según la fase procesal en que ocurra, decretará tal actuación y el perito deberá ampliarlo, complementarlo o aclararlo por escrito, en los puntos o aspectos que disponga el funcionario judicial, en tanto que procesalmente esa pericia, desde la etapa en que se decreta y practique, adquiere la calidad de prueba judicial hasta la terminación del proceso

En suma, la pericia contable dentro del proceso inquisitivo escritural debe cumplir con unas formalidades que se exponen en la tabla 4.

Tabla 4. Requisitos prueba pericial contable, Ley 600 del 2000 y 522 de 1999

Prueba pericial contable: requisitos Leyes 600 del 2000 y 599 de 1999	
Formales y de actividad	De contenido o sustancial
<ul style="list-style-type: none"> • Ordenación: debe ser decretado dentro del proceso, por el fiscal o el juez de instrucción penal militar, dependiendo de la jurisdicción donde se adelante el proceso. • Puede ser decretado de oficio o por petición de los sujetos procesales. • Al decretar la pericia, el funcionario judicial debe concretar la materia y objeto de la peritación. • Se deben elaborar los interrogantes o cuestionamientos que debe absolver el perito. • Se debe seleccionar el perito, profesional de la ciencia contable. • Se le debe entregar los cuestionarios y poner a su disposición los medios demostrativos que obren 	<ul style="list-style-type: none"> • El dictamen debe rendirse por escrito y debe estar debidamente firmado. • Debe responder todos y cada uno de los interrogantes planteados. • Debe ser claro, preciso y conciso. • Deberá explicar los exámenes, experimentos e investigaciones efectuadas. • Deberá expresar los fundamentos técnicos y científicos en los que funda la peritación. • Finalmente, debe expresar las conclusiones.

Prueba pericial contable: requisitos	
Leyes 600 del 2000 y 599 de 1999	
Formales y de actividad	De contenido o sustancial
<p>dentro del proceso y la información necesaria y oportuna.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El perito debe garantizar la cadena de custodia de los objetos sobre los cuales debe realizar la peritación. • El perito debe rendir el dictamen dentro del término ordenado. • Elaborado e incorporado el dictamen al proceso, el funcionario correrá traslado a las partes para su conocimiento. • A partir de ese momento, puede ser controvertido por los sujetos procesales. • De ser objetado, el funcionario judicial ordenará su ampliación, aclaración o adición. • El perito deberá resolver por escrito, lo ordenado por el funcionario judicial. 	

Fuente: elaboración propia.

El dictamen pericial contable en el proceso oral acusatorio

Cuando se actúa dentro del proceso penal de corte oral acusatorio (leyes 906 del 2004; y 1407 del 2010) y es necesario efectuar valoraciones que requieren conocimientos científicos o técnicos especiales (leyes 906, art. 405; y 1407 del 2010, art. 456), para el caso, en materia contable, el fiscal del caso, en asocio con la Policía Judicial en la etapa de investigación (leyes 906, arts. 200 a 285; y 1407 del 2010, arts. 363 a 443), puede requerir de profesionales contables con título legalmente reconocido, para que realicen los estudios necesarios en esta materia, poniendo a su disposición las evidencias físicas y elementos probatorios que hayan recolectado, y, con fundamento en ello, el contador público deberá rendir por escrito un informe pericial que básicamente debe cumplir con los requisitos de fondo ya citados (leyes 906 del 2004, art. 415; y 1407 del 2010, art. 556); este informe solo tendrá el valor de evidencia física o elementos materiales probatorios, en los que se sustentará, inicialmente la imputación y, posteriormente, la acusación (Polo, Cárdenas y Fuenmayor, 2014).

Como se trata de un proceso de carácter adversarial o de partes con igualdad de derechos, el procesado o procesados tienen la facultad de recolectar y allegar pruebas en pro de su defensa; en esa medida, también pueden requerir de

contadores públicos para que realicen los estudios contables en las materias objeto de investigación (leyes 906 del 2004, art. 413; y 1407 del 2010, art. 554), pericias que deben reunir los requisitos sustanciales ya citados y solo con el atributo de evidencias físicas y elementos materiales probatorios, en la etapa de investigación (Valderrama, 2016).

Estos informes periciales contables, que solo tienen el valor de evidencias físicas y elementos materiales probatorios en la fase investigativa, en la etapa de juicio, más exactamente en el audiencia de juicio oral, de haber sido admitidas por el juez de conocimiento en la audiencia preparatoria, para que adquieran la calidad de prueba judicial el perito deberá sustentarlo de manera oral (leyes 906, art. 414; y 1407 del 2010, art. 553), expresando la base científica en la que funda su opinión y sus conclusiones (leyes 906 del 2004, art. 415; y 1407 del 2010, art. 556), presentando las evidencias demostrativas, siempre que resulten conducentes y pertinentes (leyes 906 del 2004, art. 423; y 1407 del 2010, art. 564). Durante la audiencia, el perito puede ser interrogado y contrainterrogado por las partes (leyes 906 del 2004, arts. 417-418; y 1407 del 2010, arts. 558-559).

Tabla 5. Requisitos prueba pericial contable, Ley 906 del 2004 y 1407 del 2010

Prueba pericial contable: requisitos Leyes 906 del 2004 y 1407 del 2010	
Formales y de actividad	De contenido o sustancial
<ul style="list-style-type: none"> • Ordenación: nombrado por el fiscal del caso o por la parte (procesad) interesada, de los expertos de Medicina Legal y Ciencias Forenses, de entidades públicas o privadas y particulares especializados en ciencias contables con título legalmente acreditado. • El perito tendrá acceso a los elementos materiales probatorios y evidencia física a que se refiere el informe, garantizando la cadena de custodia. • El perito debe rendir el dictamen por escrito y bajo la gravedad del juramento. • Debe ser admitido en la audiencia preparatoria y deberá ser puesto en conocimiento a las partes con cinco días de anticipación a la audiencia pública. • El perito debe sustentarlo oralmente en la audiencia de juicio oral, donde se produce 	<ul style="list-style-type: none"> • El dictamen debe rendirse por escrito, resumido y debe estar debidamente firmado • Debe expresar la base de la opinión pedida por la parte que propuso su práctica • Debe exponer los principios técnicos y científicos en los que funda su opinión, cuya base debe satisfacer los siguientes criterios: a) que la teoría o técnica subyacente pueda ser verificada, haya sido publicada y criticada por la comunidad académica; b) que se haya acreditado el nivel de confiabilidad de la técnica científica utilizada; c) que goce de aceptabilidad en la comunidad académica. • Puede presentar las evidencias demostrativas, siempre que resulten

Prueba pericial contable: requisitos	
Leyes 906 del 2004 y 1407 del 2010	
Formales y de actividad	De contenido o sustancial
el contradictorio, con intervención de las partes, mediante interrogatorio y conainterrogatorio.	<p>conducentes y pertinentes para el esclarecimiento de los hechos.</p> <ul style="list-style-type: none"> El perito debe responder en forma clara y precisa las preguntas que formulan las partes, pero tiene derecho a consultar documentos, notas escritas y publicaciones para fundamentar su respuesta.

Fuente: elaboración propia.

El perito deberá ser interrogado aspectos:

1. Antecedentes que acrediten su conocimiento teórico sobre la ciencia, técnica o arte en que es experto.
2. Antecedentes que acrediten su conocimiento en el uso de instrumentos o medios en los cuales es experto.
3. Antecedentes que acrediten su conocimiento práctico en la ciencia, técnica, arte, oficio o afición aplicables.
4. Principios científicos, técnicos o artísticos en los que fundamenta sus verificaciones o análisis y grado de aceptación.
5. Métodos empleados en las investigaciones y análisis relativos al caso.
6. Si en sus exámenes o verificaciones utilizó técnicas de orientación, de probabilidad o de certeza.
7. La corroboración o ratificación de la opinión pericial por otros expertos que declaran también en el mismo juicio, y demás temas similares a los anteriores.

Como quiera que la finalidad del conainterrogatorio es refutar, en todo o en parte, lo que el perito ha informado, en este se podrá utilizar cualquier argumento sustentado en principios, técnicas, métodos o recursos acreditados en divulgaciones técnico-científicas calificadas, referentes a la materia de controversia (Ley 906/2004, art. 418).

Discusiones y conclusiones

El contador público, en su condición de experto en ciencias contables, además de las actividades profesionales de relacionadas con la materia contable en general, previstas en la Ley 43 de 1990, puede igualmente cumplir funciones de revisoría fiscal y prestar servicios de auditoría, pero también puede desempeñarse como

perito contable en el proceso penal colombiano cuando sea requerido por Fiscalía General de la Nación o los jueces penales, o los procesados, dentro de las investigaciones que adelante por delitos que para su consumación utilicen o modifiquen asientos en los libros de contabilidad, *softwares* contables. En cumplimiento de las labores de revisoría fiscal o de auditoría, genera una serie de informes en los que plasma su opinión en relación con los aspectos contables de una empresa o entidad, debiendo registrar los hallazgos que haya encontrado; esos informes tienen la condición de prueba en sentido lato para los interesados en la revisoría o auditoría, como gerentes, presidentes de una compañía, asamblea general, etc., información que sirve para adoptar decisiones gerenciales y empresariales, pero no gozan del atributo de prueba judicial.

De manera genérica, la prueba se refiere a la demostración de la existencia de una cosa, de la ocurrencia de un hecho o una afirmación, esto es, todos aquellos medios, elementos y evidencias tales como documentos, bienes tangibles, títulos valores, huellas, fotografías, videos, etc., que permiten demostrar la ocurrencia de un hecho, la existencia de bienes, cosas, etc., por fuera de cualquier proceso judicial, administrativo, disciplinario, etc., sin ninguna formalidad, sin necesidad de la existencia de un proceso de cualquier índole; por el contrario, la prueba judicial es un acto procesal, esto es, es la producida atendiendo a los principios y ritualidades previstos en la ley procesal penal con el fin de llevarle al juez el conocimiento necesario para establecer la certeza de los hechos objeto de la investigación (Rodríguez, 2016) En esa medida, si dentro de los hallazgos registrados en los informes de revisoría o auditoría se encuentra un hecho relevante para el derecho punitivo, se convierten en una evidencia en la que se sustenta la apertura de la investigación penal.

En materia penal, la pericia es un medio de prueba pertinente cuando dentro del proceso se requiera realizar valoraciones que demanden conocimientos científicos y técnicos sobre operaciones de naturaleza económica, financiera, contables y afines, dictamen pericial que debe emitirlo un contador público como perito en la materia, atendiendo los cuestionamientos formulados por el fiscal o el juez de instrucción penal militar. La pericia debe presentarse dentro del término que el funcionario judicial haya señalado, en escrito que exprese una opinión precisa, concisa y fehaciente sobre aspectos encuadrados en el ámbito contable, para lo cual deberá examinar los elementos materia de prueba, la información necesaria y oportuna entregada por el funcionario judicial, debiendo recolectar, asegurar, registrar y documentar la evidencia que resulte conducente para finalmente presentar el dictamen, el cual debe ser claro y preciso, explicando los

experimentos e investigaciones efectuadas, los fundamentos técnicos y científicos en los que funda sus conclusiones.

Dentro del procedimiento (escritural de corte inquisitivo), el perito se limita a entregar su dictamen y, posteriormente, si el fiscal o el juez lo ordena, deberá ampliarlo, completarlo o aclararlo por escrito en los puntos o aspectos que disponga el funcionario judicial, en tanto que, procesalmente esa pericia, a partir de ese momento adquiere la calidad de prueba judicial hasta la terminación del proceso. Cuando se actúa dentro del proceso penal de corte oral acusatorio, el contador público deberá rendir por escrito el informe pericial, el cual debe reunir los requisitos sustanciales ya citados, pero este informe solo tendrá el valor de evidencias físicas o elementos materiales probatorios en la fase investigativa, posteriormente, en la audiencia de juicio oral, para que adquiera la calidad de prueba judicial, el perito deberá sustentar el dictamen de manera oral expresando la base científica en la que funda su opinión y sus conclusiones, presentando las evidencias demostrativas, siempre que resulten conducentes y pertinentes, amén de ello, responder al interrogatorio y contrainterrogatorio.

Se hace necesario profundizar en otros aspectos del informe pericial, donde se establezcan las debilidades y fortalezas del profesional contable que los preparó y su debido procedimiento acorde con las normas que lo rigen.

Referencias

- Aristizábal, J. F. (2019). La teoría pura del derecho y la exclusión de la psicología. *Revista IUSTA*, 1(50), 121-143. <https://doi.org/10.15332/1900-0448.2019.0050.05>
- Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (1991). Constitución Política. *Gaceta Constitucional*, 116, 20 de julio de 1991. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Azula-Camacho, J. (1998). *Manual de derecho probatorio*. Editorial Temis.
- Bernal-Cuéllar, J. y Montealegre-Lynett, E. (2013). *El proceso penal: estructura y garantías procesales I y II*. Universidad Externado de Colombia.
- Bermúdez-Gómez, H. *Evidencia en auditoría*. (en línea). Universidad Javeriana. www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Evidencia.doc
- Cabanellas de Torres, G. (1979). *Diccionario jurídico elemental*. Editorial Heliasta S. R. L.
- Caro-Espitia, N. R., Hernández-Aros, L., Gallego-Cossio, L. Constanza y Flórez, G. y Heimer, M. El dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración. (en línea). 2016. <http://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dialogos/article/view/190/143>
- Congreso de Colombia. (2000). Ley 599 del 2000, por la cual se expide el código penal (última actualización: 15 noviembre del 2018). *Diario Oficial*, 44097, 24 de julio del 2000. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html

- Congreso de Colombia. (2000). Ley 600 del 2000, por la cual se expide el código de procedimiento penal (última actualización: 15 noviembre del 2018). *Diario Oficial*, 44097, 24 de julio del 2000.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0600_2000.html
- Congreso de Colombia. (2004). Ley 906 del 2004 por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal (última actualización: 15 noviembre del 2018). *Diario Oficial*, 45658, 1.º septiembre del 2004.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0906_2004.html
- Congreso de Colombia. (1999). Ley 522 de 1999, por la cual se expide el código penal militar (última actualización: 15 noviembre del 2018). *Diario Oficial*, 43665, 13 agosto de 1999.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0522_1999.html
- Congreso de Colombia. (2010). Ley 1407 del 2010, por la cual se expide el código penal militar (última actualización: 15 noviembre del 2018). *Diario Oficial*, 47804, 17 agosto del 2010.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1407_2010.html
- Congreso de Colombia (2012). Ley 1564 del 2012, por la cual se expide el código general del proceso. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1564_2012.html
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (21 de enero del 2004). Sentencia 16384. [M. P. Marina Pulido de Barón].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (14 de marzo del 2007). Sentencia 22300. [M. P. Julio Enrique Socha Salamanca].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (29 de noviembre del 2017). Sentencia AP839-20017. [M. P. Carlos Alberto Castro Caballero].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (30 de septiembre del 2020). Sentencia AP2520-2020. [M. P. Eyder Patiño Cabrera].
- Cuello-Iriarte, G. (2008). *Derecho probatorio y pruebas penales*. Editorial Legis.
- Díaz-Ortega, S. M. y Pérez-Peña, P. E. La auditoría forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de Cartagena. 2015. <http://190.242.62.234:8080/jspui/bitstream/11227/2201/1>.
- Feria Galbán, K. (2020). La seguridad y la salud en el trabajo. Una aproximación a través del derecho penal cubano. *Revista IUSTA*, (52), 15-50.
<https://doi.org/10.15332/25005286.5481>
- Florián-Caro, C. E. La auditoría, origen y evolución: ¿porque en Colombia solo se conoce a través de leyes? 2016. Universidad Libre de Bogotá.
<http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2016/4sin/B20.pdf>
- Hernández-Aros, L., Caro-Espitia, N. R. y Plazas-Esteba, R. (2017). El proceso penal frente al estándar denominado “más allá de toda duda razonable”: un análisis a partir del rol del contador público. *Revista Republicana*.
<http://ojs.urepublicana.edu.co/index.php/revistarepublicana/article/view/410/363>
- Hurtado-Pedraza, M. L. (2010). Responsabilidad del Perito Contable en la entrega de la prueba pericial en el proceso judicial colombiano. *Revista Iter Ad Veritatem*, 8.
<http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/iaveritatem/article/view/342>

- Jiménez-Camacho, D. B. (2014). *Informe pericial contable especializado: diseño de parámetros para un estudio pericial contable especializado en investigación criminal*. Universidad Militar Nueva Granada.
<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/13173/1/INFORME>
- Martínez-Rave, G. (2006). *Procedimiento penal colombiano: sistema penal acusatorio*. 14.^a ed. Editorial Temis.
- Nontien-Núñez, A. D. (2018). La aplicación de las NAI y NIIF, una oportunidad de mejora que implica mayor responsabilidad y esfuerzo del auditor en Colombia. Universidad Jorge Tadeo Lozano.
<https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3737/>
- Ortega-De la Torre, H. (2017). Auditoría y dictamen fiscal: el dictamen pericial contable. Colegio de Contadores Públicos de México. <https://www.ccpm.org.mx/avisos/el-dictamen-pericial-contable-consultorio-fiscal-febrero-2017.pdf>
- Ortiz-Jamioy, L. y Pradilla, L. M. (2017). Aporte e implicaciones significativas de la NIA 315 a la auditoría en Colombia. Universidad Jorge Tadeo Lozano.
<https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3247/NIA>
- Patarroyo, S. y Benavides, P. (2014). Rupturas asignificantes: revisiones críticas en torno al derecho. *Revista Via Inveniendi et Iudicandi*, 9(1), 7-31.
- Polo, J. L., Cárdenas, G. y Fuenmayor, L. (2014). Ciencia, tecnología e innovación como motor de desarrollo económico: el caso de la Región Caribe colombiana. *Verbum*, 9(9), 53-66.
- Ramírez, M. y Reina-Bohórquez, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia.
<http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a08.pdf>
- Ramírez, M., Robayo-Nieto, N. y Parra-Castiblanco, L. M. (2015). La prueba pericial contable especializada en los delitos económicos y financieros: análisis del caso DMG.
<http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v16nspe42/v16nspe42a05.pdf>
- Rodríguez Cadena, R. (2016). La trampa generada por el paradigma tecnológico. *Verbum*, 11(11), 19-25.
- Rodríguez-Valbuena, D. S. (2018). ¿Puede las NIA ser un marco normativo más efectivo en la auditoría que realiza el revisor fiscal en Colombia sobre los estados financieros que las NAGA? Universidad Jorge Tadeo Lozano.
<https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3789/>
- Rodríguez, E. (2016). El pasaje del estado y el derecho a la postmodernidad. *Revista Via Inveniendi et Iudicandi*, 11(2), 11-37. <https://doi.org/10.15332/s1909-0528.2016.0002.01>
- Rodríguez-Derly, M. y Sáenz-Trujillo, J. *La auditoría y su aplicación en Colombia*.
<https://docplayer.es/145009795-La-auditoria-y-su-aplicacion-en-colombia.html>
- Valderrama, I. (2016). El principio de congruencia en el proceso penal. *Via inveniendi et Iudicandi*, 11(2), 159-180.
<https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/viei/article/view/3280/3776>