



EL PROCESO PENAL FRENTE AL ESTÁNDAR DENOMINADO «MÁS ALLÁ DE TODA DUDA RAZONABLE»: UN ANÁLISIS A PARTIR DEL ROL DEL CONTADOR PÚBLICO *

Penal process facing the denominated standard "Beyond all reasonable doubt": An analysis since the public accountant role

Ludivia Hernández Aros**

Néstor Raúl Caro***

Rodrigo Plazas Estepa****

Recepción: 8 de junio de 2017. Aceptación: 19 de septiembre de 2017.

DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/Rev.Repub.2017.v23.a34>

RESUMEN

El presente artículo pretende esclarecer el rol del contador público en el interior del proceso penal, frente al estadio de conocimiento denominado «más allá de toda duda razonable», presupuesto del proceso penal para el juzgamiento, y

* Artículo derivado de proyecto de investigación «Aseguramiento continuo de la información financiera mediante tableros de control» asociado al grupo Planaudi, adscrito a la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, del programa de Contaduría Pública, financiado por el Comité Nacional para el Desarrollo de la Investigación (Conadi); proyecto en el cual se investigó todos los roles del contador público para asegurar la información financiera de las organizaciones.

** Profesora investigadora de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia, sede Ibagué, Colombia, integrante del grupo de investigación Planaudi. Estudiante de maestría 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. Correo electrónico: Ludivia.hernandez@campusucc.edu.co.

*** Abogado de la Universidad Santo Tomás, candidato a doctor en derecho, magíster en Derecho Penal y Ciencias Forenses de la Universidad Libre, especialista en Derecho Penal y Ciencias Forenses y Derecho Probatorio de la Universidad Católica. Catedrático en Derecho Procesal Penal de la Universidad Cooperativa. Correo electrónico: nestorcaroabogados@gmail.com

**** Abogado y magíster en Derecho Mercantil de la Universidad Sergio Arboleda. Bogotá, Colombia. Docente investigador en la línea Derecho Comercial y Financiero del Grupo Derecho Económico & Estado; y director del Centro de Investigaciones de la Corporación Universitaria Republicana. Bogotá, Colombia. Estudiante de cursos de doctorado de la Universidad de Buenos Aires, Argentina. Correo electrónico: rodrigoplazas@urepublicana.edu.co

donde la investigación se centra en su actividad como profesional encaminada al esclarecimiento de los hechos. A nivel metodológico es una investigación de tipo documental, con técnicas de análisis crítico del tema de estudio, para finalmente compilar la información a través de resumen analítico, basado en la experiencia. A nivel de reflexión final, el estudio evidenció que el contador público en el proceso penal tiene diferentes roles, porque puede actuar como perito, como parte o tercero, y frente a cada uno de ellos, el profesional contable deberá aportar el material probatorio, tendiente al esclarecimiento de los hechos; para ello las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) contemplan técnicas –propias de su campo disciplinar– que servirán en la recolección de la evidencia que se exige en el proceso penal, para que el juez de la causa pueda proferir una sentencia condenatoria o, en su defecto, absolutoria.

Palabras clave: contador público, proceso penal, duda razonable, carga procesal.

ABSTRACT

This article expect to clarify the public accountant role inside the penal process, facing the knowledge issue denominated "Beyond all reasonable doubt", estimate of the penal process for judgement, and the research is focused in the activity like a professional focuses to clarify of the facts. To methodological level, it is a documentary research, with some techniques of critical analysis of the study issue, and finally to collect the information through of the analytical summary, based on the experience. As a final consideration , the study shows that the public accountant has several roles in the penal process, because it can perform like an expert, as a part of penal process, or mediator, and in front of them, the accounting professional will contribute to the supporting evidence, focusing in issues clarifying therefore the International Audit Rules (IAR), take into account techniques, typical of disciplinary field-, that it will serve in the evidence compilation that the penal process requires, for the judge can utter a sentence of the condemnatory position, otherwise absolute.

Key words: public accountant, penal process, reasonable doubt, procedural matter.

INTRODUCCIÓN

El proceso penal anglosajón se fortaleció con la creciente participación del defensor, la imparcialidad del juez, las técnicas de litigación, y especialmente que la condena emitida no fuera errónea; lo anterior generó el camino fértil para el desarrollo del denominado estándar de la duda razonable (Carnevali & Castillo, 2011).

Superados los estadios previos de la inferencia razonable, y la probabilidad de verdad, el estándar hace relación al estado mental de certeza, resultado de la valoración de la evidencia legalmente recolectada, y de la prueba practicada en el juicio oral con el lleno de garantías, que le permiten al juez de la causa, tras superar la duda, manifestar que la conducta típica se realizó, y el acusado fue quien participó en él (Suárez, J. L., 2014).

En caso contrario, como «quiera que el proceso penal es un instrumento creado por el Derecho para juzgar, no necesariamente para condenar», de no lograrse tal finalidad, se impone la absolución al acusado, en virtud de la presunción de inocencia, en razón a que mientras exista la duda razonable, sobre la autoría de la conducta y la responsabilidad del acusado, se impone la aplicación del *in dubio pro reo*, como garantía universal (Corte Constitucional, Sentencia C-782 de 2005).

Desde la perspectiva eclesiástica y laica, Nogueira argumenta que:

La presunción de inocencia constituye el estado jurídico de una persona que se encuentra imputada, debiendo orientar la actuación del tribunal competente, independiente e imparcial preestablecido por ley, mientras tal presunción no se pierda o destruya por la formación de la convicción del órgano jurisdiccional a través de la prueba objetiva, sobre la participación culpable del imputado o acusado en los hechos constitutivos de delito, ya sea como autor, cómplice o encubridor, condenándolo por ello a través de una sentencia firme fundada, congruente y ajustada a las fuentes del derecho vigente (Nogueira, 2005, p. 230).

De lo anterior se infiere que toda persona sindicada de haber cometido una conducta punible debe ser considerada como inocente; pues «la exigencia de que exista prueba de la responsabilidad penal del acusado, más allá de toda duda, es un requisito implícito de la presunción de inocencia como regla de juicio, que conduce a la absolución cuando exista duda, toda vez, que en caso se presentar, esta debe ser resuelta a favor del procesado» (Bustamante, 2010).

En este orden de ideas, el presente estudio busca esclarecer el rol del contador público en el interior del proceso penal, frente a ese estándar, advirtiéndose desde ya que variará dependiendo de la situación en se encuentre, porque si actúa como parte -presunto victimario-, le asiste un interés en las resultados del proceso, pero si actúa como auxiliar de la justicia -perito-, el interés es el de aportar sus conocimientos especializados en materia contable en el interior del proceso; situación similar se presenta cuando actúa como tercero -testigo

técnico-, pues su labor se limita a narrar los hechos de que tenga conocimiento, relacionados con el tema de prueba. Puede que su intervención sea poca, cuando exista una conciliación previa como mecanismo de solución de conflictos (Torres, 2017); pero debe estar preparado con sus evidencias para afrontar lo que requiere el proceso.

Frente a estas variables, el profesional contable deberá entonces contar con herramientas, no solo jurídicas, sino demostrativas, en el evento de que su inocencia se encuentre en entre dicho, o en su defecto, deba aportar evidencia como tercero, donde se requiera de su especial conocimiento, a través de las auditorías forense, financiera, ambiental, tributaria, de gestión o de sistemas, entre otras.

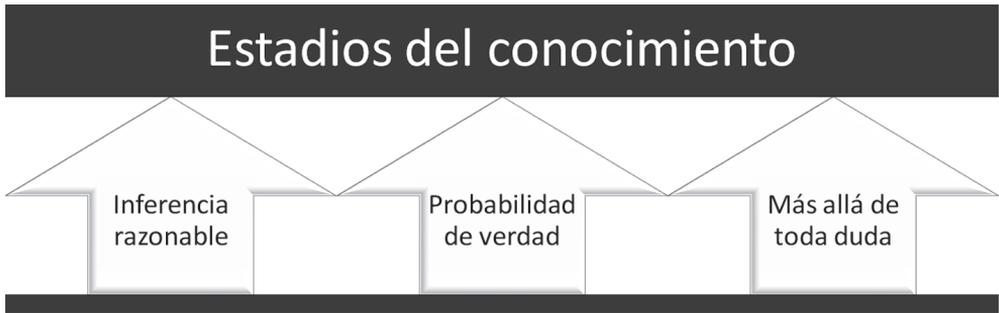
ESTRATEGIA METODOLÓGICA

La investigación realizada es de tipo documental, de carácter descriptivo y explicativo, efectuada con un enfoque propositivo social e interdisciplinario. Desde su estructura, hace claridad de los roles el contador público en el interior del proceso, y los diferentes términos procesales utilizados en el vocabulario jurídico, para finalmente exponer el proceso de profesional en la consecución de evidencia: planeación, ejecución e informe, bajo las Normas Internacionales de Auditoría.

RESULTADOS

1. Roles del Contador Público en el Sistema Procesal Colombiano

El sistema procesal de tendencia acusatoria aplicable en Colombia tiene previsto que la actuación se desarrolla en dos etapas: la investigación y el juzgamiento. La primera se destina a la recopilación del material probatorio e inicia formalmente cuando «se pueda inferir razonablemente» que el imputado es autor o partícipe del delito que se investiga (Ley 906 de 2004, art.287); frente a este delito se destaca que se generó un daño a la sociedad y que, por ende, afecta a los individuos, más aún cuando en materia económica las normas penales están presentes en momentos en que la globalización convierte al planeta en la aldea global (Huertas, Leyva, Lugo, Perdomo y Silvero, 2016). La segunda etapa comienza con la presentación del escrito de acusación, esto es, cuando la Fiscalía considera que de los elementos materiales probatorios, la evidencia física o la información legalmente obtenida, puede afirmar, «con probabilidad de verdad», que la conducta delictiva existió (Ley 906 de 2004, art. 336).

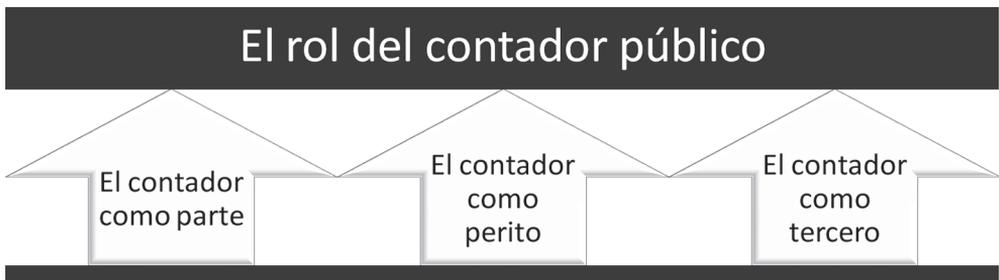


Fuente: Los autores.

Figura 1. Estadios del conocimiento

Luego entonces, el Estado, a través de la Fiscalía, deberá avanzar en el estadio del conocimiento, y convencer al juez de conocimiento, «más allá de toda duda razonable», acerca de la existencia del delito y de la responsabilidad penal, fundado en las pruebas legalmente incorporadas, y debatidas en el juicio oral (Ley 906 de 2004, art. 381), para lograr una sentencia de carácter condenatorio.

El debido proceso es un concepto que involucra el bloque de constitucionalidad, que conlleva el respeto de los derechos fundamentales de todos los intervinientes, donde la participación del contador en el proceso penal, exige un mínimo de preparación porque dependiendo del rol que desempeñe, surgen diferentes deberes, obligaciones y cargas procesales y probatorias.



Fuente: Los autores.

Figura 2. Rol del contador público.

- 1.1. El Contador como parte:** Gracias a su especial conocimiento, experticia e idoneidad, el contador es garante de la Fe Pública, razón por la cual puede verse inmerso en situaciones que pueden comprometer su responsabilidad (victimario) o en su defecto ser víctima

de conductas punibles; en el primer evento, la presunción de inocencia y el derecho a la defensa se encuentran presentes en todo momento (Ley 906 de 2004, artículos 7 y 8), hasta que quede en firme el respectivo proceso penal, mientras que en el segundo, el Estado garantizará su acceso a la administración de justicia (Ley 906 de 2004, artículo 11).

La presunción de inocencia es una garantía universal que goza de respaldo internacional en la Declaración Universal de los Derechos Humanos¹, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos² y en el Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional³, a los cuales se ha adherido el Estado colombiano, al punto que está obligado a reparar por los daños antijurídicos que ocasione a las personas con ocasión de la privación de su libertad; situación que se genera por contraponerse al bien común, e ir en su contra, lo que encuentra su manifestación primaria en la seguridad, en el orden mínimo efectivo que es preciso para la convivencia con arreglo al orden jurídico (Parejo, 2016).

En este sentido, y en el evento que la Fe Pública se encuentre en discusión, como consecuencia de sus conductas, el contador goza de un reconocimiento especial, desde los albores de la indagación hasta la sentencia en firme que ponga fin al proceso (Constitución Política, art. 29).

Por su parte, el derecho a la defensa, le permite al contador una serie de garantías generales y especiales de carácter procesal, como el derecho a controvertir los elementos de juicio que allegue la Fiscalía para cuestionar su inocencia, en igualdad de armas, la disponibilidad de controlar la prueba de cargo, y de contraprobar los hechos que atenúen o excluyan su responsabilidad, además de ser considerado también una garantía universal y un derecho fundamental (Corte Constitucional, Sentencia C-025 de 2009⁴).

- 1 DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, artículo 11. «Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa».
- 2 CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, artículo 8. Garantías judiciales. «... 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...».
- 3 ESTATUTO DE ROMA de la Corte Penal Internacional, artículo 66. Presunción de inocencia. «1. Se presumirá que toda persona es inocente mientras no se pruebe su culpabilidad ante la Corte de conformidad con el derecho aplicable. 2. Incumbirá al Fiscal probar la culpabilidad del acusado. 3. Para dictar sentencia condenatoria, la Corte deberá estar convencida de la culpabilidad del acusado más allá de toda duda razonable».
- 4 Así lo ha reconocido la Corte Constitucional al sostener que el derecho a la defensa goza de especial reconocimiento en los distintos tratados de derechos humanos que lo

Desde otra arista, en el evento que el contador sea el sujeto pasivo del injusto, el Estado le reconoce tal condición, independientemente de que se identifique, aprehenda, enjuicie o condene al autor, y de manera consecuente la Fiscalía General de la Nación deberá adoptar las medidas necesarias para su atención, seguridad personal y familiar, así como de su protección, frente a toda publicidad que implique un ataque indebido a su vida privada o dignidad (Ley 906 de 2004, artículos 132 y 133). Por ende, como titulares de los derechos a la verdad, a la justicia y a la reparación de los perjuicios, también gozan de especial protección por parte del Estado (Corte Constitucional, Sentencia C-516 de 2007).

1.2. El contador como tercero: Si se trata de verificar hechos que requieran de conocimientos especiales, relacionados con los hechos debatidos, la intervención del contador es fundamental, porque él es la persona que influirá en la mente del fallador para adoptar la decisión que en derecho corresponda, constituyéndose en un órgano de la prueba necesario en la aproximación de la verdad (Caro, Hernández, Cossio y Flórez, 2015).

En el evento que actúe como perito, el juez valorará su conocimiento, tendrá en cuenta su «idoneidad técnica, científica y moral, la claridad y exactitud de sus respuestas, su comportamiento al responder, el grado de aceptación de los principios científicos, técnicos o artísticos en que se apoya el perito, y los instrumentos utilizados y la consistencia del conjunto de respuestas» (Ley 906 de 2004, artículos 405-422).

Pero si su actuación en el interior del proceso es como un tercero, obrará bajo las reglas del testimonio establecidas por el sistema penal, y bajo la gravedad de juramento, esto es, que además del deber de comparecer, de sinceridad y de narrar los hechos que interesen al juicio, so pena de exponerse a la conducción a la sede de audiencia, o a las respectivas sanciones por declarar hechos contrarios a la realidad, para la valoración de su declaración «el juez de la causa tendrá en cuenta los principios técnico científicos sobre la percepción y la memoria.»

«Estos principios los tendrá en cuenta el juez en lo relativo a la naturaleza del objeto percibido, al estado de sanidad del sentido o sentidos por los cuales se

reconocen, tales como «el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y con la Convención Americana de Derechos Humanos, incorporados a nuestro ordenamiento interno a través de las Leyes 74 de 1968 y 16 de 1972, respectivamente, los cuales a su vez forman parte del Bloque de Constitucionalidad por mandato expreso del artículo 93 de la Constitución Política».

tuvo la percepción, las circunstancias de lugar, tiempo y modo en que se percibió, los procesos de rememoración, el comportamiento del testigo durante el interrogatorio y el contrainterrogatorio, la forma de sus respuestas y su personalidad» (Ley 906 de 2004, artículos 383-404). Lo anterior se genera sin violar el derecho de defensa y/o audiencia del investigado con alguna acción u omisión que detengan o impidan el ejercicio de una defensa seria, oportuna, real o material y técnica (Mondragón, 2015).

Es necesario resaltar que dentro de las garantías que cobijan al procesado –que para la investigación es el contador público–, se establece el principio de congruencia, que es legislado por la Ley 906 de 2004, y que Valderrama (2016) lo concibe como

(...) un factor fundamental para la eficacia y respeto del derecho al debido proceso y la defensa. Así, dentro del Sistema Penal Acusatorio colombiano, este principio se comprende como la relación existente entre la acusación que realiza la fiscalía y la sentencia que dicta el juez de conocimiento, con ocasión que la sentencia no sea consecuen- te con la acusación, esta sería violatoria del principio en comento y por ende vulneradora del debido proceso (p. 176).

2. Léxico jurídico

Para esclarecer el rol del contador público en el interior del proceso penal, se deben diferenciar en el mismo sentido tres términos procesales aceptados por la doctrina y la jurisprudencia, los cuales en ocasiones se utilizan como sinónimos, pero que se refieren a conductas diferentes; ellas son: los deberes, las obligaciones y las cargas procesales.

2.1. Los *deberes procesales* son imperativos, impuestos por el Estado a los intervinientes en el proceso penal, considerados de orden público, y de obligatorio cumplimiento, y en caso de incumplimiento, acarrearán las sanciones de ley. Estos pueden ser generales y/o especiales, dependiendo del rol que se desempeñe en el interior del proceso.

Mientras que los generales son de raigambre constitucional (Constitución Política, art. 228), pues el acceso a la administración de justicia comporta una serie de deberes, los cuales «deberán ser observados con diligencia y su incumplimiento será sancionado» (Corte constitucional, Sentencia C-203 de 2011), los especiales se ciñen a su comportamiento procesal, el cual debe ir orientado a evitar las maniobras dilatorias que perjudiquen las partes o lesionen la administración de justicia (Ley 906 de 2004, art. 139). Los generales son comunes a todos los servidores públicos en el ámbito de sus competencias.

Luego entonces, en la medida que el contador funja como auxiliar de la justicia (perito), deberá resolver los asuntos sometidos a su consideración dentro de los términos previstos en la ley, y con sujeción a los principios y garantías que orientan el ejercicio de la función jurisdiccional, esto es, realizar personalmente las tareas confiadas, y guardar la reserva sobre los asuntos a su cargo (Ley 906 de 2004, art. 138).

Plazas, Hernández y Flórez (2017) explican como en esta experticia de auxiliar de justicia el contador público deberá recolectar una

(...) evidencia amplia, suficiente y competente, que sirva como medio de prueba para los diferentes grupos de interés (Stakeholders) y en el caso específico en el que se presuman conductas delictivas que hayan afectado el patrimonio económico de una persona natural o jurídica y, si es el caso en su encargo, que las pruebas obtenidas pueden ayudar a establecer la responsabilidad penal en un proceso judicial (p. 47).

Obrar en sentido contrario, esto es, sin fundamento legal, o pronunciarse de manera contraria a la realidad con el fin de entorpecer el desarrollo normal de la actuación procesal, es considerada una conducta temeraria, o de mala fe (Ley 906 de 2004, art.141), y se verá expuesto a las consecuencias de ley, que pueden ir desde la simple amonestación hasta la compulsión de copias para que se investigue la presunta falta disciplinaria o penal en que pudo incurrir⁵.

2.2. Las *obligaciones procesales* tienen mayor aplicación en el derecho privado, porque en materia penal, el servicio que presta la administración de justicia es de carácter gratuito (Ley 906 de 2004, art. 13).

No obstante, si el contador presta sus servicios de manera particular a la defensa, el servicio puede ser remunerado, evento en el cual se aconseja la suscripción de un contrato de prestación de servicios profesionales, donde se consignarán los deberes y obligaciones de las partes, para, de una parte, precaver un eventual conflicto y, de otra, se constituya una obligación clara, expresa y exigible (Corte constitucional, Sentencia T-747 de 2013), y finalmente pueda ser reclamado por la vía ejecutiva, en el evento de incumplimiento.

Lo anterior confirma que es un concepto que tiene mayor aplicación en el derecho privado, porque la obligación nace del proceso o como consecuencia de este, es de contenido patrimonial y es exigible por la vía ejecutiva.

5 Para profundizar sobre los deberes procesales, se pueden consultar los artículos 125, 138, 139, 140 y 142 de la Ley 906 de 2004, donde se consagran los deberes y atribuciones especiales de todos los intervinientes en el proceso penal, verbi gratia, para la defensa; los servidores públicos, los jueces y la Fiscalía General de la Nación en el proceso penal.

- 2.3. Las *cargas procesales* se analiza en conjunto con la *carga de la prueba*, por ser una derivación de la primera, en el evento que el contador como justiciable tenga que enfrentarse como sujeto procesal al estándar denominado «más allá de toda duda razonable».

La carga procesal y de la prueba han venido siendo decantadas por la doctrina del derecho privado, al punto que existe unanimidad para afirmar que la primera se refiera a conductas de realización facultativa, cuya omisión ubica a la parte en riesgo de soportar una consecuencia jurídica de tipo desfavorable, mientras que la segunda le indica a la parte qué hechos le interesa demostrar en el interior del proceso, para evitar consecuencias desfavorables.

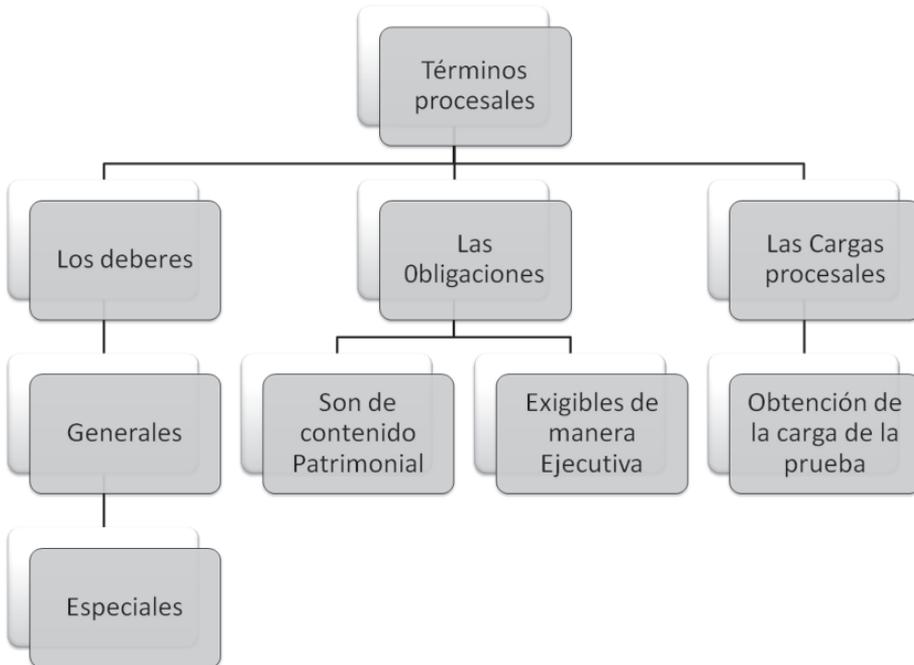
Su importancia radica, entonces, en que le indica a la parte cómo debe comportarse en el proceso, y qué le interesa demostrar; en este sentido, eleva los niveles de certeza, ahorra recursos y solo cede, cuando los hechos han resultado probados en el interior del proceso (Pérez, 2012); por ende, busca que el juez pueda dictar una sentencia de fondo cuando esté ante hechos que no han sido suficientemente probados, para evitar fallos inhibitorios.

Sobre la carga de la prueba se han propuesto diversos criterios para su distribución (Devis, 1984), de los cuales el más aceptado –en derecho privado– es el que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto que ellas persiguen, sin importar su posición procesal (Decreto 1400 de 1970, art.177), y de manera reciente, la denominada «carga dinámica de la prueba», según la cual esta recaerá sobre la parte que se encuentre en mejores condiciones para producirla (Peyrano, 2008). Esta teoría fue positivizada oficialmente en el año 2012 mediante la Ley 1564 del mismo año, conocida como Código General del Proceso, donde el juez, de oficio o a petición de parte, puede distribuirla en cualquier momento del proceso antes de fallar.

En este orden de ideas, el derecho procesal tiene a su disposición un conjunto de reglas con las que se pretende llegar a una sentencia que ponga fin a un litigio y al mismo tiempo es herramienta a través de la cual los ciudadanos resuelven sus controversias y, además, consiguen la satisfacción plena y material de sus derechos sustanciales (Quintero, 2015); lo anterior ocasiona que el contador público utilice esta herramienta para su debida y correcta defensa.

En este sentido, considera la legislación procesal civil que está en mejor posición para probar la parte, en virtud de su cercanía con el material probatorio, quien tenga en su poder el objeto de prueba por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, por el estado de indefensión o de incapacidad en el cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares (Ley 1564 de 2014, art. 167).

Desde el punto de vista penal, la carga de la prueba acerca de la responsabilidad se centra en el órgano de persecución penal (Constitución Política de Colombia de 1991, art. 250), y en el evento que no logre convencer al juez de conocimiento acerca de la materialidad y responsabilidad penal del acusado, la duda se resolverá a su favor, en aplicación del *indubio pro reo*.



Fuente: Los autores.

Figura 3. Términos procesales.

En los casos en los que después de practicarse la prueba el juez no ha alcanzado el convencimiento suficiente para dictar una sentencia de carácter condenatorio, se impone aplicar la presunción de inocencia como regla de juicio (Rúa, M. M. B. 2010); es decir, que mientras exista una duda razonable sobre la autoría del delito y la responsabilidad del sindicado, este deberá ser absuelto. Lo anterior, en virtud de que el proceso penal también cumple su finalidad constitucional cuando se absuelve a un acusado.

En la jurisprudencia penal también ha venido cobrando fuerza el concepto del derecho privado relativo a la aplicación de la carga dinámica de la prueba, para desplazar la carga de la prueba de la Fiscalía a la defensa, en contravía de la prohibición de su inversión que reforzó la garantía universal de la presunción

de inocencia (Ley 906 de 2004, arts. 7, 125), abriendo una serie de discusiones que en no pocas ocasiones ponen en entredicho las garantías procesales de la defensa en el interior del proceso (Espitia, N. R. C., 2013).

Esta discusión queda abierta e invita a la reflexión, porque no se puede olvidar que los derechos fundamentales son una conquista que se debe mantener y preservar, constituyéndose en límite contra los abusos del Estado frente a un sistema penal que pretende ser eficiente a toda costa.

3. Consecución de evidencia bajo las Normas Internacionales de Auditoría

Recordemos que para llegar al estándar denominado «más allá de toda duda razonable» los medios de prueba, elementos materiales probatorios y evidencia física, recopilados en el proceso penal se apreciarán en conjunto, teniendo en cuenta el criterio técnico científico que los conforma (Ley 906 de 2004, art. 380).

Tabla 1. Criterios de apreciación de la prueba.

Prueba testimonial	Prueba pericial	Prueba documental
Artículos relacionados. 383- 404	Artículos relacionados 405-423	Artículos relacionados 424-434
Artículo 404. Apreciación del testimonio. Para apreciar el testimonio, el juez tendrá en cuenta los principios técnico-científicos sobre la percepción y la memoria y, especialmente, lo relativo a la naturaleza del objeto percibido, al estado de sanidad del sentido o sentidos por los cuales se tuvo la percepción, las circunstancias de lugar, tiempo y modo en que se percibió, los procesos de rememoración, el comportamiento del testigo durante el interrogatorio y el contrainterrogatorio, la forma de sus respuestas y su personalidad.	Artículo 420. Apreciación de la prueba pericial. Para apreciar la prueba pericial, en el juicio oral y público, se tendrá en cuenta la idoneidad técnico-científica y moral del perito, la claridad y exactitud de sus respuestas, su comportamiento al responder, el grado de aceptación de los principios científicos, técnicos o artísticos en que se apoya el perito, los instrumentos utilizados y la consistencia del conjunto de respuestas.	Artículo 432. Apreciación de la prueba documental. El juez apreciará el documento teniendo en cuenta los siguientes criterios: 1. Que no haya sido alterado en su forma ni en su contenido. 2. Que permita obtener un conocimiento claro y preciso del hecho, declaración o atestación de verdad, que constituye su contenido. 3. Que dicho contenido sea conforme con lo que ordinariamente ocurre.

Fuente: Información basada en el Código de Procedimiento Penal. Adaptada por los autores.

Frente a estos aspectos, la evidencia que debe presentar el contador público como parte o tercero se debe fundamentar en aspectos propios de su labor en el campo de la auditoría, bajo aspectos reglamentarios de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que en la actualidad las contempla en el caso de Colombia, el Decreto 2420 de diciembre de 2015, por medio del cual el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo expidió el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y dictó otras disposiciones así:

Tabla 2. Resumen del proceso de auditoría-NIA para la consecución de la evidencia.

VARIABLES	NIA	Nombre NIA
Planeación	300	Planificación de la auditoría
	230	Documentación-Evidencia de auditoría
	450	Evaluación de las incorrecciones identificadas en el encargo de auditoría
Ejecución	500	Evidencia de auditoría
	505	Confirmaciones externas
	520	Procedimientos analíticos
	510	Encargos iniciales de auditoría-Saldos de apertura
	530	Muestreo de auditoría
	540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar
	550	Partes vinculadas
	560	Hechos posteriores al cierre
	580	Manifestaciones escritas
	610	Utilización de trabajos de auditores internos
620	Uso del trabajo de un experto auditor	
Informe y monitoreo	700	Formación de la opinión y emisión del informe
	705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente
	706	Párrafo de énfasis y párrafos sobre cuestiones de informe
	710	Información comparativa-Cifras de periodos anteriores vs. periodo actual
	720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los Estados Financieros auditados

Fuente: Información basada en la NIA y demás leyes. Adaptada y modificada por los autores.

Se parte del hecho de que la evidencia –papeles de trabajo– es el soporte para elaborar un dictamen pericial a presentar ante el juez, donde el contador público, en su actuar como auditor, lleva a cabo las etapas de planeación, ejecución e informe y en cada una de estas etapas se nutre la información recopilada, que se convierte en pruebas a presentar dentro del proceso.

En la planeación se levantan las pruebas y evidencias necesarias para tipificar el hecho de investigación, estableciendo el grado de daño causado a la empresa; labor que el auditor desarrolla con la aplicación de la NIA 240, 315, 330 y 520, entre otras, y lo relacionado con la cadena de custodia reglamentado en la Ley 906 de 2004, artículos 254 y 266; lo anterior está basado en el uso de técnicas y herramientas propias del campo del conocimiento para recopilar pruebas físicas, testimoniales o periciales, según sea el caso, manifestadas en la Ley 906 de 2004, artículos 275, 284, 303, 404 y 434 (Flórez, Hernández & Gallego, 2015).

Algunas pruebas, como evidencias físicas, que el contador puede presentar son: estados financieros, hojas de trabajo, cédulas sumarias y analíticas, contratos de trabajo, nóminas, bases de datos de la contabilidad, facturas (de papel, electrónicas o por computador), firma digital, declaración juramentada, declaración de carta física, un audio, video, archivos contables físicos y digitales, certificaciones externas, extractos bancarios, entre otros, que sustenten y sirvan de prueba para dirimir dentro del proceso.

La anterior investigación no exime a nivel civil de que el contador público pueda ser sancionado de acuerdo al tipo de daño que le ocasionó a la empresa; un daño emergente como los gastos futuros que saldrán necesariamente del patrimonio del afectado, y un lucro cesante cuando hay una pérdida de perspectiva en cuanto al beneficio (Sarmiento, Medina y Plazas).

CONCLUSIONES

El rol del contador público es fundamental en el esclarecimiento de los hechos, más aún cuando a nivel penal se parte de que toda duda sea aclarada ante el juzgado para establecer la veracidad o mendacidad de los hechos debatidos; en este escenario el contador público puede actuar como victimario, víctima (representado por la Fiscalía General de la Nación) o como tercero (perito o testigo técnico), dado el conocimiento específico que posee, y dependiendo de ello, sus deberes, obligaciones y cargas procesales variarán en el interior del proceso.

A partir de este hecho, el conocimiento del contador en el interior del proceso penal debe sujetarse a lo normatizado en la Ley 906 de 2004, la Ley 1564 de

2012, el Código del comercio, el Decreto 2420 de diciembre de 2015 y demás leyes complementarias, que hacen que el procedimiento de auditoría ejecutado por el contador público –planeación, ejecución, informe y monitoreo– sea complementado bajo el estricto cumplimiento del debido proceso; en este orden ideas, el uso de técnicas y herramientas propias de su campo de conocimiento para recopilar pruebas físicas, testimoniales o periciales atenderá en todos sus aspectos a dichas normas.

En este contexto, el contador como parte –victimario o víctima– gozará de un reconocimiento especial, desde los albores de la indagación hasta la sentencia en firme que ponga fin al proceso. Como victimario tiene el derecho a la defensa, con garantías generales y especiales de carácter procesal, con elementos de juicio para defender su inocencia; como víctima, será una persona clave para esclarecer los hechos con seguridad y atención por parte del Estado.

Como tercero, el contador actuará otorgando herramientas al juez, para que pueda esclarecer el caso de juicio. Su actuación se realiza bajo la gravedad del juramento y requiere que las evidencias obtenidas cumplan normas legales como lo establecido en el código del comercio, el estatuto tributario, para la presentación de documentos internos y externos contables a nivel empresarial. Estos documentos contables representan evidencia suficiente y competente, pues sirven de prueba frente al rol del contador público en el proceso penal, lo cual implica cumplir con ciertas cargas demostrativas –si juez no ha alcanzado el convencimiento suficiente para dictar una sentencia de carácter condenatorio, se impone aplicar la presunción de inocencia–, las cuales se contemplan en pruebas testimoniales, prueba pericial y prueba documental; todas ellas como material probatorio que demostrará la verdad de los hechos en controversia.

Finalmente, la valoración de los elementos personales y materiales de prueba introducidos al proceso se hace en aplicación de los criterios técnico-científicos que gobiernan cada medio de prueba, lo cual garantiza el cumplimiento del estándar exigido por la legislación procesal penal para proferir sentencia.

REFERENCIAS

- Bustamante Rúa, Mónica María. (2010). La relación del estándar de prueba de la duda razonable y la presunción de inocencia desde el garantismo procesal en el Proceso Penal Colombiano. *Revista Opinión Jurídica*, 9(17), 71-91. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1692-25302010000100004&lng=en&tlng=es
- Carnevali Rodríguez, Raúl, & Castillo Val, Ignacio. (2011). El estándar de convicción de la duda razonable en el proceso penal chileno, en particular la relevancia del

voto disidente. *Ius et Praxis*, 17(2), 77-118. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122011000200005>

Constitución Política de Colombia de 1991.

Corte Constitucional, MP. Beltrán Sierra, Alfredo. Sentencia C-782 de 2005.

Corte Constitucional, MP. Córdoba Triviño, Jaime. Sentencia C-516 de 2007.

Corte Constitucional, MP. Escobar Gil, Rodrigo, Sentencia C-025-de 2009.

Corte Constitucional, MP. Henao Pérez, Juan Carlos, Sentencia C-203 de 2011.

Corte Constitucional, MP. Pretelt Chaljub, Jorge Ignacio, Sentencia T- 747 de 2013.

Convención Americana sobre Derechos Humanos, recuperado de http://www.oas.org/en/sla/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.htm, el 25 de noviembre de 2016.

Decreto 1400 de 1970. Por el cual se expide el Código de Procedimiento Civil.

Decreto 2420 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Colombia. Congreso de la República.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. Tomado de <http://www.aprodeh.org.pe>

Devis Echandía, Hernando. *Compendio de Derecho Procesal. Pruebas Judiciales*, 10.^a ed., Dike, Medellín, 1984, T. II.; pág. 586.

Echandía, H. (2002). *Teoría general de la prueba judicial* (tomo I). Editorial Bogotá: Editorial Temis S. A.

Espitia, N. R. C., Aros, L. H., Cossio, L. C. G., & Guzmán, M. H. F. (2015). El dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración. *Diálogos de saberes: investigaciones y ciencias sociales*, (42), 91-102.

Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional, recuperado de http://www.hchr.org.co/documentoseinformes/documentos/html/pactos/estatuto_roma_corte_penal_internacional.html el 25 de noviembre de 2016.

Espitia, N. R. C. (2013). La carga de la prueba frente al principio de presunción de inocencia en el Estado colombiano. *Verba*, 29, 31-42.

Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial núm. 49.726 de 14 de diciembre de 2015. Bogotá, Colombia. Disponi-

ble en: <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/Normograma/Documents/Decreto%202496%20del%202015.pdf>

Flórez-Guzmán, M. H., Hernández-Aros, L., & Gallego-Cossio, L. C. (2015). Tableros de control como herramienta especializada: perspectiva desde la auditoría forense. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(spe42), 661-687.

Gómez, W. B., & Navarro, R. T. (2015). La manipulación de la escena del delito, valoración y exclusión probatoria. *Via Inveniendi Et Iudicandi*, 9 (2), 61-94.

Huertas Díaz, O., Leyva Estupiñán, M. A., Lugo Arteaga, L., Perdomo Mejía, M. F., Silvero Sarmiento, A. (2016). Entre la minimización y la expansión del Derecho Penal: la presencia de Beccaria en el debate contemporáneo. *Revista UISTA*, núm-. 44, enero-junio de 2016, pp. 41-59.

Ley 446 de 1998, por la cual se adoptan como legislación permanente algunas normas del Decreto 2651 de 1991, se modifican algunas del Código de Procedimiento Civil, se derogan otras de la Ley 23 de 1991 y del Decreto 2279 de 1989, se modifican y expiden normas del Código Contencioso Administrativo y se dictan otras disposiciones sobre descongestión, eficiencia y acceso a la justicia.

Ley 270 de 1996, Estatutaria de la Administración de Justicia.

Ley 906 de 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. Septiembre 1 de 2004.

Ley 1564 de 2012. Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso. Julio 12 de 2012.

Mondragón Duarte S. L. (2015). *Causas del control judicial a los actos administrativos disciplinarios proferidos por las procuradurías regionales de Tolima y de Cundinamarca*. VIeI / Vol. 10, núm. 1 / enero-junio 2015 / Bogotá, D. C. / Universidad Santo Tomás / pp. 153-179.

Nogueira Alcalá, Humberto. (2005). Consideraciones sobre el derecho fundamental a la presunción de inocencia. *Ius et Praxis*, 11(1), 221-241. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122005000100008>.

Parejo Alfonso, L. (2016). Sobre el binomio libertad y seguridad en el derecho. *IUSTA*, núm. 45, julio-diciembre de 2016, pp. 107-128.

Pérez Fleita, E.: «El debido proceso: una mirada desde la perspectiva del juez cubano», en *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, marzo 2012, www.eumed.net/rev/cccss/19/, recuperado el 15 de junio de 2016.

- Peyrano, Jorge Walter, *Cargas probatorias dinámicas*. Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores, 2008, pág. 60.
- Plazas Estepa, R. A., Hernández Aros, L., Flórez Guzmán, M. H., (2017). El debido proceso y la cadena de custodia frente a las pruebas judiciales presentadas por el auditor forense. *IUSTA*, núm. 46, enero-junio de 2017, pp. 43-62.
- Quintero González, A. A. (2015). El recurso de apelación en el Código General del Proceso: un desatino para la justicia colombiana. *Vlel / julio-diciembre*, 10(2):101-124, Universidad Santo Tomás. Bogotá, D. C.
- Rúa, M. M. B. (2010). La relación del estándar de prueba de la duda razonable y la presunción de inocencia desde el garantismo procesal en el Proceso Penal Colombiano. *Opinión jurídica*, 9(17), 71-91.
- Romero, I. V. (2016). El principio de congruencia en el proceso penal. *Via Inveniendi Et Iudicandi*, 11 (2), 159-180.
- Sarmiento Cristancho, D. R, Medina Velandia, S. V., y Plazas Estepa, R. A. (2017). Sobre la responsabilidad y su relación con el daño y los perjuicios. *Vlel / julio-diciembre*, 12(2):101-115. Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colombia.
- Suárez, J. L. (2014). Inferencia razonable, probabilidad de verdad y conocimiento más allá de toda duda razonable. *Principia Iuris*, 16(16).
- Torres Rojas, G.M. (2017). La conciliación prejudicial administrativa como requisito de procedibilidad en la jurisdicción administrativa. *Revista IUSTA*, julio-diciembre, 47:119-142.
- Valderrama Romero, I. D. El principio de congruencia en el proceso penal (2016). *Vlel/ julio-diciembre*; 11(2):159-180. Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colombia.