

Evolución conceptual, metodológica, empírica y responsabilidad profesional de la auditoria forense para prevención y el tratamiento del fraude contable.

Miguel Ochoa Diez

Estefanía Sepúlveda Arcila

Johana Ramírez Oquendo

Contaduría Pública

Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables

Universidad Católica Luis Amigó

Medellín

2022

Resumen

Este estudio se plantea con la finalidad de investigar los avances conceptuales, metodológicos y empíricos de la auditoría forense para prevenir el fraude contable. Para lograr la pretensión de este estudio se utilizará una metodología cualitativo documental, la cual se centrará en la identificación y análisis de al menos veinte (20) fuentes de información, entre las cuales se incluyen artículos científicos, tesis de grado, libros, entre otros. Los resultados indicaron que no hay una concreción en torno al concepto de auditoría forense; así mismo, que no hay una metodología concreta en lo que respecta la aplicación y desarrollo de la AF; y, las empresas no tienen un modelo establecido de auditoría forense. Finalmente se identificó que la responsabilidad del auditor está directamente vinculada a la prioridad que las empresas otorguen al proceso. En conclusión, debe seguirse desarrollando estudios que permitan generar una conceptualización integral frente a la AF, además, desarrollar una metodología que pueda ser aplicada por las empresas desde lo empírico y bajo el asesoramiento y responsabilidad del auditor forense.

Palabras Claves: auditoría forense; control interno; fraude contable; técnicas de auditoría; técnicas de fraude

Tabla de contenido

	Pág.
Capítulo I. Planteamiento del problema	4
1.1 Contextualización del problema	4
1.2 Formulación pregunta problema	5
1.3 Objetivos	5
1.3.1 Objetivo General	5
1.3.2 Objetivos específicos	5
1.4 Justificación	6
Capítulo 2. Marco de Referencia	7
2.1 Revisión de la Literatura	7
2.1.1 Historia auditoria forense	7
2.2 Bases teóricas (marco teórico)	8
Capítulo 3. Marco Metodológico	18
3.1 Enfoque de investigación	18
3.2 Alcance de la investigación	18
3.3 Método de la investigación	18
3.4 Diseño de la investigación	19
3.4.1 Técnica en recolección de datos de la investigación	20
3.4.2 Técnica de interpretación de las categorías	20
3.5 Fuentes en recolección de datos de la investigación	20
3.6 Categorías (Cualitativo)	21
4. Resultados	22
4.1 Abordaje conceptual en auditoría forense	22
4.2 Abordaje metodológico en auditoría forense	26
4.3 Abordaje empírico de la auditoria forense respecto a la prevención y el tratamiento del Fraude	31
4.4 Responsabilidad del auditor forense respecto a la prevención y el tratamiento del Fraude	34
5. Conclusiones y recomendaciones	38
6. Referencias Bibliográficas	40
7. Anexos	43

Capítulo I. Planteamiento del problema

1.1 Contextualización del problema

El fraude financiero en las organizaciones se reconoce a nivel global como un fenómeno que se adapta de forma vertiginosa a los distintos sistemas de control que se establezcan para mitigarlo, en la medida que se transforma en paralelo a las tendencias de la economía y las dinámicas empresariales, lo que obliga a que los entes encargados de atacarlo obtengan las destrezas y competencias necesarias para detectar en tiempo y forma toda clase de conductas fraudulentas (Álvarez y Ortiz, 2019).

La apropiación fraudulenta de los recursos se ha convertido en una práctica que amenaza las estructuras empresariales a nivel mundial. De acuerdo con Velandia y Escobar (2019), el fraude tiene graves efectos en los sistemas económicos, ya que no solo fragmenta las relaciones mercantiles, sino que aumenta posibilidades de quiebra de las empresas. Al respecto, Abdullahi y Mansor (2018), indican que “entre los crímenes de mayor representación están las quiebras fraudulentas, el soborno, la malversación de activos, el fraude en Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) y el lavado de activos” (p. 32).

Con la pretensión de controlar el fraude, algunas empresas han optado por desarrollar procesos de auditoría forense, las cuales, en palabras de Malamed (2020), consisten en examinar los registros financieros para encontrar cualquier actividad financiera ilegal. Para Muñoz y Silva (2020), la auditoría forense es un instrumento que contribuye a la detección de fraudes corporativos, ayuda en la aplicación de justicia y posibilita a las organizaciones enfrentar desafíos relacionados con la corrupción.

Para entender el fraude contable, sentar las bases para dimensionar su impacto sobre las organizaciones y, conocer la manera en la cual la auditoría forense se ha empleado para prevenir y tratar este fenómeno, necesariamente debe efectuarse un proceso de revisión documental que permita identificar los resultados de investigaciones que se han desarrollado sobre el tema. No obstante, como lo indican Velandia y Escobar (2019), “a pesar del impacto del fraude en el ámbito empresarial y, tras la revisión de la literatura académica, se identifica que los estudios en auditoría forense se desarrollan de manera fragmentada y dispersa” (p. 279). De allí la importancia de desarrollar un estudio de revisión documental que posibilite caracterizar el abordaje en auditoría forense que se ha utilizado para estudiar el fraude, partiendo de la identificación de los avances conceptuales, metodológicos y empíricos de la auditoría forense en lo relativo a la prevención y el tratamiento del Fraude Contable.

1.2 Formulación pregunta problema

¿Cuál es la evolución conceptual, metodológica, empírica y responsabilidad profesional de la auditoría forense para prevención y el tratamiento del fraude contable?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General

Determinar la evolución conceptual, metodológica, empírica y responsabilidad profesional de la auditoría forense para prevención y el tratamiento del fraude contable.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar el abordaje conceptual en auditoría forense utilizado para estudiar el
- fraude.

- Caracterizar el abordaje metodológico que los investigadores han utilizado para la
- aplicación de la auditoría forense
- Describir los resultados empíricos de la auditoría forense respecto a la prevención y
- el tratamiento del Fraude
- Exponer la responsabilidad profesional de la auditoría forense

1.4 Justificación

El presente trabajo de investigación busca determinar la evolución conceptual y la responsabilidad profesional de la auditoría forense (AF) para prevención y el tratamiento del fraude contable. Se considera que esta investigación es viable ya que el tiempo en que se realiza es adecuado en relación a las tareas requeridas. La pertinencia del estudio se evidencia en la utilidad que brinda. Además, es un tema de interés actual, que toca ya a muchas empresas e instituciones y que sería ideal que llegue a muchas más organizaciones en la actualidad.

Particularmente, es importante que los contables conozcan la evolución conceptual y la responsabilidad profesional de la auditoría forense, en la medida que esto les posibilitará conocer las técnicas, herramientas y procedimientos que ella ofrece para detectar los dolos que en la actualidad afectan a cientos de empresas, además, conocer la responsabilidad profesional de aplicar AF les permite tener una mayor y mejor actuación en la detección de este tipo de delitos dentro de las organizaciones en las cuales labore.

En esta misma línea, se indica que este tipo de investigación es relevante para los contables en formación, ya que les permite reconocer un tema que, en la praxis profesional podrá generarle valor agregado, en la medida que el mercado actual busca profesionales con una formación integral capaz de hacer frente a problemáticas contables, económicas y financieras en organizaciones tanto de carácter público como de carácter privado.

Desde una perspectiva académica, los resultados de este estudio aportan información verídica para los profesionales y estudiantes de contabilidad e interesados en el

tema, que les permitirá la comprensión sobre la Auditoría Forense y su alcance frente al control y prevención del fraude en las organizaciones. Por otra parte, desde la perspectiva social brinda las bases para que las empresas puedan identificar como diversas organizaciones han empleado la auditoría forense para la prevención, detección y control de los fraudes.

Capítulo 2. Marco de Referencia

2.1 Revisión de la Literatura

2.1.1 Historia auditoria forense

El desarrollo histórico de la auditoría está ligado a la necesidad de controlar las pertenencias materiales de los seres humanos, mediante el uso de cuentas simples que, inicialmente se daban con los dedos de los individuos, y luego, mediante objetos sólidos. De acuerdo con Losada (2018), la Auditoría Forense es tan antigua como el primer conjunto de leyes encontrado por el hombre, en Mesopotamia, conocido como el código Hammurabi, primer documento en donde se incluyeron las leyes de la época de Babilonia y sus respectivos castigos o sanciones en caso de que los habitantes no las cumplieran.

No obstante, la auditoría forense como un proceso formal, se comenzó a desarrollar a partir de 1930, por la necesidad del EE. UU de llevar a la corte a traficantes de licor (particularmente Whisky), ya que en la época esta acción era tipificada como un delito (Ley seca). Como lo plantea Rodríguez (2012), la auditoría forense posibilitó que el contador Elmer Irey del Departamento de Impuestos Estatales de EE.UU., lograra identificar la evasión fiscal de Al Capone, quien comercializaba de forma ilegal licor. En consonancia con lo anterior, Ansaldi (2016), explica que Elmer Irey descubrió que Al Capone “no había tributado ni un solo centavo de sus ganancias. Esto resultaba lógico pues las mismas no se

podían justificar con entradas legales, sino que eran obtenidas por el tráfico de alcohol y otros delitos” (p. 53). Así pues, la acción de Elmer Irej, generó la primera aparición del Auditor Forense, ya que, a partir del proceso que llevó a cabo, pudo recolectar las pruebas para llevar al gran gánster de la mafia, a la corte tras demostrar su evasión fiscal.

Por su parte, Pérez y Díaz (2015) indican que la auditoría forense surge con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico-financiera, y los casos inmediatos se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos; “actualmente ha ampliado su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el delito y trabajar estrechamente con la aplicación de justicia” (p. 26).

En la actualidad la auditoría forense surge a partir de hechos de corrupción y delitos económicos que padecen las empresas y el gobierno. Particularmente en Colombia la Auditoría Forense tiene su origen en la Constitución Política del 1991 puesto que en esta se garantiza la supervisión de los entes que ejercen control. Posteriormente se establecieron las normas de organización, funcionamiento de la Contraloría General de la República y de la auditoría externa con el fin de proporcionar seguridad para el logro de objetivos, todo esto estipulado en la Ley 106 de 1993.

2.2 Bases teóricas (marco teórico)

La Auditoría Forense posee distintas acepciones con relación a su origen y a su concepto. En este estudio se exponen distintos aportes de autores que han resaltado la importancia y la función de la auditoría forense, sin embargo, antes de profundizar en dichos elementos y con la pretensión de generar una base epistemológica que permita entender el alcance de la auditoría forense, es dable partir de la conceptualización de la contabilidad forense.

Desde la perspectiva de Ramírez y Bohórquez (2013), la contabilidad forense se “encarga de detectar indicios y desenterrar evidencias de fraudes corporativos o actos de corrupción en entes privados o públicos, al Revisar los libros contables, los balances y las

facturas de una compañía” (p. 187). En consonancia con lo anterior, Aicpa (2021), establece que la contabilidad forense generalmente implica la aplicación de conocimientos especializados y habilidades de investigación que poseen los contadores públicos para recopilar, analizar y evaluar material probatorio y para interpretar y comunicar los hallazgos a los tribunales, u otros lugares legales o administrativos.

Para Scraton (2020), "Forense", por definición, significa "adecuado para un tribunal de justicia". La contabilidad forense es un tipo de contabilidad que se puede utilizar en la presentación ante un foro legal. Puede describirse como el acto de identificar, liquidar, clasificar, extraer, registrar, informar y verificar los datos financieros en cuestión, así como organizar y analizar claramente para sacar conclusiones adecuadas sobre el estado de los asuntos financieros que han caído bajo observación criminal.

A partir del concepto sobre la contabilidad forense, se puede entrar en materia sobre la Auditoría Forense. Rozas (2009), en su artículo describe que “la Auditoría Forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que expertos emitan ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza” (p. 68). Esta visión es compartida por Castro y Cano (2003), quienes indican que:

La auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos u opiniones de valor técnico, para facilitar el actuar de la justicia, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal y a la solución de discrepancias legales. (p. 156)

La auditoría forense vincula la parte contable y financiera con la parte jurídica, lo cual logra facilitar el trabajo de los jueces ante la toma de decisiones frente a un delito en los cuales las evidencias se encuentran inmersas en cualquier área de la Contabilidad (Losada, 2018). El auditor forense entonces, desarrolla peritajes como una actividad procesal y de asistencia legal, bajo un encargo judicial, para esto debe estar altamente

calificado y contar con los conocimientos técnicos, artísticos o científicos necesarios para dicha función.

El valor del Contador Forense es claro, su trabajo es necesario en casos como: disputas en sociedades; reclamaciones por lesiones personales, como las que resultan de accidentes automovilísticos; interrupción comercial u otras reclamaciones de seguros; investigaciones de fraude interno, empresas o corporaciones; pérdida económica empresarial; negligencia profesional; controversias reconocidas en procedimientos de divorcio; arbitraje y mediación.

Los contadores forenses son responsables de investigar y analizar la evidencia financiera, informar los hallazgos a través de documentos estandarizados o recopilar documentos de prueba legal, y comparecer ante el tribunal para brindar testimonio como testigo experto. Sus servicios suelen ser contratados por abogados, organizaciones encargadas de hacer cumplir la ley, compañías de seguros, agencias gubernamentales, tribunales, empresas y bancos.

Dentro de tipos de información y documentos que los Contadores Forenses están encargados de revisar y analizar incluyen: Posesión de bienes inmuebles; licencias profesionales; gravámenes fiscales; derechos comerciales y propiedad; sentencias / embargos; inversiones (acciones / bonos); presentaciones de quiebra; fondos de jubilación; beneficios del gobierno; arreglos de litigios; cajas de seguridad (efectivo, joyas); propiedad de embarcaciones / aeronaves; propiedad de la póliza de seguro; herencias, entre otros.

Con la pretensión de acabar el delito y ayudar a la justicia a esclarecer posibles actos de corrupción la Contaduría Forense ha tenido grandes avances y ha evolucionado significativamente en las Auditorías Gubernamentales, siendo las bases para las mejores prácticas en el sector público, donde desafortunadamente es donde se presentan grandes actos de corrupción y malversación de activos (Losada, 2018).

Adicionalmente, Rodríguez (2007), plantea que: “la auditoría forense representa una nueva practica para los profesionales contables, que trae consigo nuevos conocimientos, habilidades y la aplicación de una serie de técnicas y procedimientos necesarios para poder ejercerla” (p. 56).

Cabe destacar el propósito principal de la auditoría forense, donde desempeña actividades de prevención, investigación y detección de fraudes financieros, siendo una herramienta fundamental para la lucha de la corrupción, vulnerabilidad en los sistemas administrativos, actos ilícitos, disputas, discrepancias entre socios, entre otros enfoques que pueden estas ligados a un usos legal y en aquellos que la auditoría Forense proporciona material probatorio para concluir cualquier acto que se considere ilegal. Para cualquier caso en que se necesite se debe demostrar con documentación clara y precisa donde se demuestre el fraude o mentira y anexando comentarios sobre las pérdidas o ganancias de los negocios afectados por las falencias en la seguridad dentro de la organización, usando al contador como materia prima para el desarrollo de estas actividades y preservando la objetividad del asunto por medio de actividades claras y con su debido soporte.

Para Tardi (2021), la auditoría forense examina y evalúa los registros financieros de una empresa o de un individuo con el objetivo de descubrir u obtener pruebas de fraude. Las auditorías forenses requieren procedimientos de contabilidad y auditoría, además, conocimiento experto sobre el marco legal.

Para el autor, las auditorías forenses cubren una amplia gama de actividades de investigación. Esta generalmente se realiza para procesar a una parte por fraude, malversación de fondos u otros delitos financieros. En el proceso de una auditoría forense, se puede llamar al auditor para que actúe como testigo experto durante el juicio. Las auditorías forenses también pueden involucrar situaciones que no incluyen fraude financiero, como disputas relacionadas con solicitudes de quiebra, cierres de empresas y divorcios. En síntesis Tardi (2021), indica componentes básicos de la auditoria forense que son:

- Una auditoría forense es un examen y evaluación de los registros financieros de una empresa o individuo.
- Durante una auditoría forense, un auditor busca derivar evidencia que potencialmente podría usarse en un tribunal.
- Una auditoría forense se utiliza para descubrir conductas delictivas como fraude o malversación de fondos.
- Cuando se es auditor forense, se especializa en una marca particular de contabilidad. Es posible que las firmas más pequeñas no tengan un auditor forense, pero la mayoría de las firmas contables grandes tienen departamentos de auditoría forense.
- Las investigaciones de auditoría forense pueden descubrir o confirmar varios tipos de actividades ilegales. Por lo general, se elige una auditoría forense en lugar de una auditoría regular si existe la posibilidad de que la evidencia recopilada se utilice en el tribunal.

El proceso de una auditoría forense es similar a una auditoría financiera regular que tiene en términos generales las siguientes etapas: planificación, recopilación de pruebas y redacción de un informe. Los abogados, contadores y auditores de las partes en conflicto ofrecen pruebas que descubren o refutan el fraude y determinan los daños sufridos. Presentan sus conclusiones al cliente y al tribunal en caso de que no se llegue a un acuerdo. A continuación, definimos cada uno de los tres elementos.

- **Planificación de la investigación.** Durante la etapa de planificación, el auditor forense y el equipo planificarán su investigación para lograr objetivos, tales como identificar qué fraude, si lo hay, se está llevando a cabo, determinar el período durante el cual ocurrió el fraude, descubrir cómo se ocultó el fraude, nombrar a los autores del fraude y, cuantificar la pérdida sufrida como consecuencia del fraude.

- **Recopilación de pruebas relevantes.** La evidencia recopilada debe ser adecuada para probar la identidad del defraudador en el tribunal, revelar los detalles del plan de fraude y documentar la pérdida financiera sufrida y las partes afectadas por el fraude. Un flujo lógico de evidencia ayudará al tribunal a comprender el fraude y la evidencia presentada. Los auditores forenses deben tomar precauciones para asegurarse de que los documentos y otras pruebas recopiladas no sean dañados o alterados por nadie.
- **Redactar un informe o dictamen.** Una auditoría forense requiere que se presente al cliente un informe escrito sobre el fraude para proceder a presentar un caso legal si así lo desea. Como mínimo, el informe debe incluir los siguientes elementos:

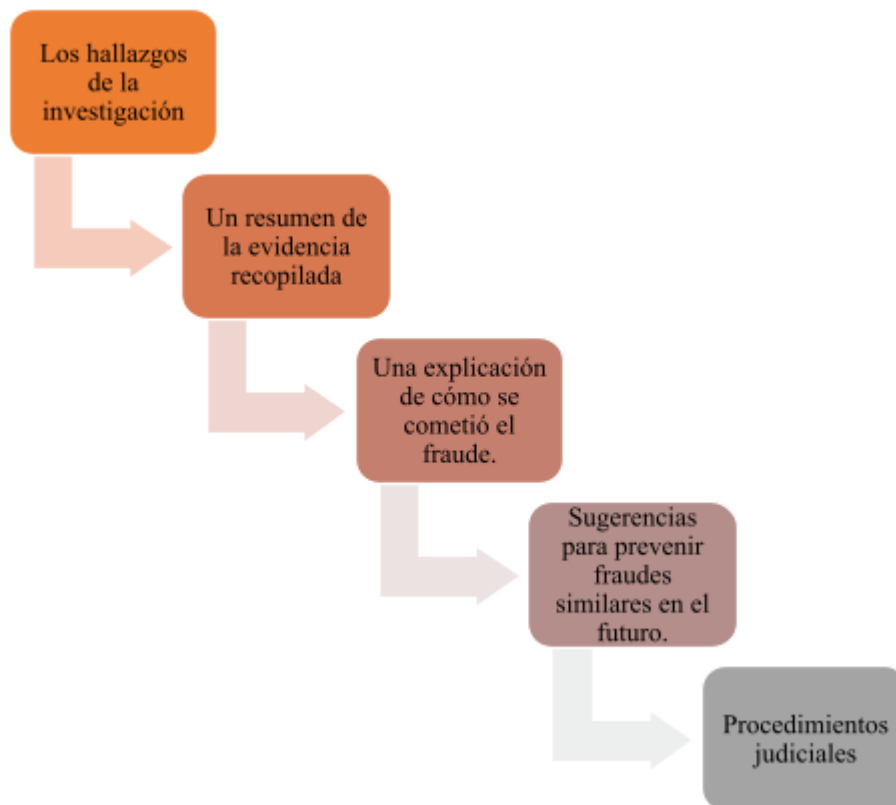


Figura 1. Contenido informe auditoría forense. Fuente: elaboración propia.

El auditor forense debe estar presente durante los procedimientos judiciales para explicar la evidencia recopilada y cómo el equipo identificó a los sospechosos. Deben simplificar cualquier problema contable complejo y explicar el caso en un lenguaje común para que las personas que no comprendan los términos legales o contables puedan comprender el fraude con claridad. También es importante señalar que la auditoría forense no sólo está enfocada a la corrección sino también a la prevención.

En la primera fase de la estrategia denominada “Planificación de la investigación”, se establecen las normas de evaluación y se proyecta la programación del tiempo, el espacio y los recursos con los que se cuenta. Posteriormente, se lleva al plano real lo escrito en el papel de trabajo. Esto permite realizar un diagnóstico de la situación, que permita identificar las debilidades de los procesos claves y recoger la información sobre el hecho o situación observada, así como lo relativo a los sujetos que son objeto de la investigación; el cual se alcanzará con la intención de utilizarlo en los pasos subsiguientes como marco de referencia, a través de las etapas de Definición y Reconocimiento del Problema, cuyo contenido comprende la Indagación del estatus quo, mediante entrevistas relacionadas al clima y cultura organizacional, como base para determinar algunos aspectos inherentes a la empresa.

En la fase de “Ejecución o recopilación de pruebas relevantes”, se accionan los elementos que dinamizan la auditoría en dos etapas:

1. Recopilación de evidencias de fraude para compilar los elementos requeridos, en caso de ser necesario, y
2. La Clasificación de las evidencias para conocer el tipo de fraude, los cuales pueden ser corporativos o laborales, estableciendo los parámetros operativos que gestionen los aspectos fundamentales de la auditoría.

La siguiente fase es la de “Información o redacción de informe” · Aquí se desarrolla el conocimiento y posterior transmisión de lo encontrado y analizando en un primer momento, obteniendo la evidencia suficiente y competente. La evidencia recolectada sirve para hacer

la notificación de los hallazgos y descubrimientos que corresponden en el proceso a través del uso de técnicas como las siguientes:

1. La Observación como primera instancia de la vigilancia reflexiva;
2. La Conversación Verbal mediante el diálogo e intercambio de opiniones;
3. La comunicación escrita, donde se revisa exhaustivamente los documentos tales como oficios, memos y correspondencia en general, ya sea física o digital;
4. El Examen Físico, momento en el cual se explora e inspeccionan los procedimientos contables;
5. La Analítica, que es el orden sistémico y razonamiento de acuerdo con los estándares y
6. Los Recursos Informáticos, como el hardware (equipos electrónicos y computadoras) y software (programas) especiales y adecuados para tal fin.

Por último, se encuentra la fase de Monitoreo, que permite la intervención propiamente dicha para la prevención de fraudes, como parte de la reestructuración necesaria, en aras de evitar daños colaterales; la misma es acompañada de un despliegue en la sistematización del registro de los hechos y pruebas para finalmente, elaborar el informe definitivo con sus hallazgos.

Definición de Fraudes Contables

El fraude contable, por definición, es la manipulación y alteración deliberada de registros y estados financieros. Se compromete a disfrazar la verdadera situación financiera de una empresa y se realiza con el objetivo de:

- Complacer a los accionistas e inversores mostrando que el desempeño financiero de la empresa es mejor de lo que realmente se obtuvo.

- Intentar evasiones fiscales ilegales al declarar incorrectamente activos y pasivos e ingresos y gastos.
- Ganar ventajas competitivas en el mercado.
- Obtención de beneficio monetario por parte del personal.
- Manipular el precio de las acciones de la empresa.

Los efectos del fraude contable son destructivos para los sistemas financieros, las industrias y las empresas, estas últimas no solo se ven afectadas económicamente, sino que puede verse fragmentada su imagen y competitividad en el mercado.

Desde la visión de Calderón (2017), los fraudes contables pueden analizarse desde la teoría de la contabilidad positiva. Según el autor, el denominado efecto *window dressing* o maquillaje contable, da origen a dos tipos de contabilidades positivas que son: 1) la *contabilidad creativa*, y 2) la que ilegal que va en contra de la contabilidad normativa estandarizada y es la *contabilidad del fraude*. Ambos tipos de contabilidades se producen actualmente más por un deseo malintencionado que por la falta de una estructura normativa y conceptual, que ya existe para la mayoría de las cuentas incluidas en los estados financieros.

La contabilidad creativa es un sistema legal que aprovecha las deficiencias del sistema contable y está designado para necesidades a corto plazo y de uso transitorio. Respecto a la contabilidad fraudulenta, se puede definir como aquella que se sale de los márgenes normativos y jurídicos permitidos por la ley y comúnmente al aplicarla se lleva doble juego de libros. Este último tipo de contabilidad es un sistema que se implanta con o sin necesidades financieras y puede tener un alcance a corto, mediano o largo plazo. Sus fines pueden ser los mismos que busca la contabilidad creativa, aunque el aspecto fiscal se presenta como uno de los objetivos centrales.

Tabla 1. Objetivos de los fraudes contables

<ul style="list-style-type: none"> ● Captar nuevas inversiones ● Obtener liquidez de los acreedores. ● Obtener créditos de los proveedores ● Obtener apoyos del gobierno, vía inversiones o préstamos. ● Mantener el control de las cifras, entre las presentadas a terceros y las cifras reales para la toma de decisiones de inversión y financiación. ● Maximizar y tratar de estabilizar la cotización de las acciones o sea el valor de la empresa. ● Controlar dividendos. ● Mejorar los ratios de la empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Ocultar grandes beneficios frente a competidores. ● Minimizar al máximo el pago de impuestos. ● Evadir impuestos (desde un enfoque fiscal la evasión es un delito reconocido y sancionado, mientras la elución aunque es una práctica poco ética, es legal pues aprovecha las deficiencias del sistema tributario). ● Impresionar a los inversores reportando grandes beneficios o el crecimiento sostenido de beneficios. ● Evitar exigencias salariales elevadas con utilidades mínimas o reportando pérdidas. ● Alcanzar una fusión con una empresa sana ● Vender la empresa a un precio mayor que el real.
--	--

Fuente: Elaboración propia con base en las ideas de Amat (1996) y Griffiths (1986) e Ibarra (2001)

Amat (1996) ha hecho una observación interesante sobre las similitudes y diferencias entre la contabilidad creativa y la contabilidad del fraude. Primero afirma que en ambos casos existe la intención de engaño y una necesidad real de dar respuesta a dificultades financieras en una determinada empresa. La diferencia radica en que la contabilidad creativa no es ilegal en sí misma. Sin embargo, si presenta una deficiente calidad profesional y ética que no cumple con el principio de “máximo esfuerzo”, puede ser la “antesala” hacia la contabilidad del fraude.

En síntesis, el fraude contable se manifiesta de diversas formas y se refiere a las acciones intencionales de tergiversación o alteración de documentos o registros contables relacionados con gastos, ventas e ingresos, entre otros, con el fin de obtener ganancias monetarias de ello. Hay tantos tipos de fraudes en la contabilidad e involucran acciones como la inflación de los valores de las acciones de una empresa, evitar obligaciones de deuda establecidas, obtener una gran cantidad de financiamiento favorable, entre otras. Cabe resaltar que, legalmente, aquellos contadores y trabajadores que sean obligados o solicitados por sus empleadores a realizar fraudes contables podrían ser objeto de cargos penales personales, dicho llamamiento es posible toda vez se aplique auditoría contable.

Capítulo 3. Marco Metodológico

3.1 Enfoque de investigación

Esta investigación se basa en un enfoque cualitativo- documental, el cual en palabras de Galeano (2004), permite realizar una revisión de las posturas que autores han plasmado en documentos respecto a un tópico o fenómeno concreto que, en este caso se refiere al conceptual, metodológico y empírico de la auditoria forense y su posible impacto sobre la reducción de fraudes contables. El enfoque cualitativo-documental, se asocia con el paradigma de investigación hermenéutico, ya que, desde una perspectiva construccionista busca reinterpretar la información recabada y generar nuevas conjeturas, posiciones y conocimiento respecto a un tema.

3.2 Alcance de la investigación

Este estudio posee un alcance exploratorio. Para Ramos (2021), este tipo de alcances es aplicado en fenómenos que han sido relativamente poco estudiados de forma previa y buscar generar acercamientos para comprender sus características. En este caso, se

explorarán al menos 20 artículos y documentos especializados (con categorización de Scopus y arbitrados como A1), para analizar los resultados, conclusiones y recomendaciones sobre de la auditoría forense y su posible impacto en la reducción de fraudes contables.

3.3 Método de la investigación

En este caso el método es inductivo, el cual, según Goddard & Melville (2004) comienza con observaciones, hasta el punto de proponer teorías hacia el final del proceso de investigación (como resultado de las observaciones). Para Bernard (2011), la investigación inductiva “implica la búsqueda de patrones a partir de la observación y el desarrollo de explicaciones - teorías - para esos patrones” (p. 7). Es importante destacar que el enfoque inductivo no implica desconocer las teorías a la hora de formular preguntas y objetivos de investigación. Este enfoque tiene como objetivo generar significados a partir del conjunto de datos recopilados con el fin de identificar patrones y relaciones para construir una teoría. EN suma, el razonamiento inductivo se basa en aprender de la experiencia. Se observan patrones, semejanzas y regularidades en la experiencia (premisas) para llegar a conclusiones (o generar teoría), referidas en este caso los avances conceptuales, metodológicos y empíricos de la auditoria forense para prevención y el tratamiento del fraude contable.

3.4 Diseño de la investigación

Al ser una investigación de corte documental, el diseño de la investigación se centra en cinco (5), fases específicas: exploración, selección, organización, interpretación e informe final. En la fase de exploración, como su nombre lo indica se explorarán documentos que se hayan publicado de forma precedente en torno al tópico estudiado, para la búsqueda de los documentos se emplearán palabras clave como: auditoria forense; control interno; fraude contable; técnicas de auditoria; técnicas de fraude.

En la segunda fase, se hará una lectura preliminar de los documentos encontrados, con la finalidad de identificar si dichos documentos se relacionan con el objetivo general

Fuente: elaboración propia

3.4.2 Técnica de interpretación de las categorías

La técnica empleada para el análisis de la información será la triangulación, la cual en palabras de Greyson (2018), se centra en comparar datos entre múltiples perspectivas, fuentes o métodos. La triangulación se considera una herramienta para mejorar la precisión, credibilidad y validez de los hallazgos, ya que permite contrastar múltiples fuentes para dar respuesta a la pregunta de investigación.

3.5 Fuentes en recolección de datos de la investigación

Respecto a las fuentes de recolección de información, para el caso del presente estudio se consideran 2 tipos de fuentes. Primarias (Normas, Decretos, Libros, Artículos originales) y Secundarias (Tesis, artículos de revisión, documentos académicos).

3.6 Categorías (Cualitativo)

Tabla 2. Matriz categorial

Objetivo general	Determinar la evolución conceptual y la responsabilidad profesional de la auditoría forense para prevención y el tratamiento del fraude contable.	
Objetivos específicos	Categoría	Subcategoría
Describir el avance conceptual en auditoría forense según diferentes autores	Abordaje conceptual	Concepto de auditoría forense
		Elementos y componentes de la auditoría forense
		Teorías basadas en la auditoría forense

Caracterizar la responsabilidad profesional de la auditoría forense mediante el avance conceptual	Responsabilidad profesional	Responsabilidad en los procedimientos de auditoría forense (prevención)
		Responsabilidad en los procedimientos auditoría forense (tratamiento y corrección fraude)
		Alcances auditoría forense
		Dificultades y limitaciones de la aplicación auditoría forense

Fuente: elaboración propia

4. Resultados

En esta sección del estudio se exponen los hallazgos en función de la información recopilada como resultado de la metodología aplicada. Estos resultados se muestran sin prejuicios ni interpretaciones, y dispuestos en una secuencia lógica coherente con los objetivos de investigación planteados.

4.1 Abordaje conceptual en auditoría forense

Al revisar la literatura académica sobre el tema de la auditoría forense, se puede identificar que, en términos generales hay una unificación respecto al concepto de este proceso; sin

embargo, algunos de los conceptos desarrollados poseen elementos diferenciales que abren paso a nuevos marcos de análisis.

Uno de los conceptos es estructurado por Cárdenas, Ruiz y Pozo (2021), quienes establecen que la auditoría forense es reconocida como una variante de la auditoría financiera y que surge a partir de la necesidad de explorar casos de fraudes en las distintas organizaciones, desde una perspectiva sistémica y crítica. Estos dos elementos son importantes dentro del marco de análisis, en la medida que, cuando un proceso es sistémico involucra a todas las partes del sistema, en este caso de la organización a la que se aplica la auditoría forense; de igual modo, cuando un proceso es crítico, se abre paso a un análisis completo y profundo de los elementos que lo componen.

Desde la mirada de Cárdenas, Ruiz y Pozo (2021), la auditoría forense, además de aplicarse en las empresas, puede ser aplicada en procesos civiles, en el área tributaria, en casos penales, casos de familia, entre otros escenarios que involucren la malversación de fondos o que se enmarquen en fraude. Esto permite identificar el alcance de esta práctica y la imperiosa necesidad de seguir desarrollándola.

Otros de los autores que abordan el concepto de auditoría forense son Bernal y Torres (2021), quienes manifiestan que la auditoría forense es “la aplicación de conceptos y técnicas contables a problemas jurídicos, lo que exige la presentación de informes cuando se establece la responsabilidad del fraude y el informe se considera como prueba en el tribunal o en un procedimiento administrativo” (p.5). Respecto a este concepto, es menester resaltar el elemento “problemas jurídicos”, ya que los autores no sitúan al fraude como la base de la auditoría forense, sino al problema jurídico que se desprende de la situación de fraude, es decir, a la afectación causada. Este punto es importante, en la medida que posibilita entender a la auditoría forense como una metodología que busca generar procesos garantados de derecho entre los cuales se incluyen la evaluación de los daños causados en ocasión del fraude contable y el establecimiento de procedimientos penales.

Continuando con el análisis Mejía, et. al (2021), conceptualizar a la auditoría forense como “un mecanismo de vigilancia y control que consiste detectar fraudes financieros o corporativos tanto en el sector privado como el público” (p19). En este concepto se introduce un matiz diferencial respecto a la auditoría forense, ya que la interpreta como un mecanismo de vigilancia y control, lo que implica que debe ser un

mecanismo adoptado por la organización de manera formal, con procesos y alcances definidos, es decir, es un proceso que escapa de cualquier improvisación y, por el contrario, se establece en las organizaciones con el ánimo de aumentar la eficiencia, eficacia y economía de los controles internos para evitar/mitigar el fraude.

Para Mejía, et. al (2021), para entender el concepto de auditoría forense, es importante tener en cuenta que las acciones fraudulentas se encuentran vinculadas a las motivaciones y situaciones que conllevan a que los miembros de una empresa incurran y participen en el fraude. Es por ello, que las organizaciones deben tener presente teorías como las de Donal Cressey llamada “triángulo del fraude”, en donde señala que para que se presente el fraude, debe darse tres factores: presión, oportunidad y racionalización, elementos que dotan a los individuos de la capacidad y conocimiento para cometer el hecho de fraude.

En consonancia con la anterior definición conceptual Zambrano (2015), explica que la auditoría forense tiene como misión principal la asistencia a las organizaciones en la identificación de las áreas críticas de riesgo, por medio de la identificación oportuna de la presión, oportunidad y racionalización que lleva a los empleados o miembros de la investigación a cometer una acción fraudulenta.

Otra postura conceptual, es asignada por Vukovic (2021), quien establece que la auditoría forense es una nueva disciplina práctica dentro de la auditoría y, como tal, aún no ha recibido una definición comprensiva y única aceptada en el mundo. No obstante, según el autor, un gran número de teóricos, así como numerosas organizaciones y asociaciones nacionales e internacionales, han proporcionado un punto de partida para la definición adecuada de auditoría forense, describiendo su lugar y función en la teoría y la práctica de la auditoría.

Precisamente, luego de hacer un análisis de las definiciones, el autor indica que la auditoría forense es “la actividad de recopilar, verificar, procesar, analizar y reportar datos para obtener hechos y evidencias que puedan usarse en la ciencia forense” (p.32). Se puede notar que, en esta definición el alcance de la auditoría forense se reduce a un mero proceso para detectar fraude, es decir, no se considera como un mecanismo de control, ni como un elemento fundamental para dar solución a problemas jurídicos vinculados con el fraude.

Morales (2020), interpreta a la auditoría forense como “una técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes, en actos conscientes y voluntarios en los cuales se eluden las normas legales” (p. 6). Es dable indicar que, una técnica se refiere al conjunto de procedimientos o recursos que se usan en una actividad determinada, cuando se adquiere por medio de su práctica y requieren habilidad. Bajo esta premisa, la auditoría forense son los procedimientos empleados por las empresas para obtener información y opiniones ante la justicia, en aras de prevenir el fraude, así mismo, de mitigarlo y judicializar a los responsables del mismo.

Izquierdo (2016), plantea que la auditoría forense es una ciencia cuya función es “la detección e investigación profunda de fraudes significativos, cuya labor se enfoca hacia la demostración, prevención y control de estos” (p.4). Según el autor esta ciencia posibilita reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.

Ahora bien, el autor concibe la auditoría forense como ciencia porque es fáctica, en tanto, que proviene de los hechos reales; pero, al tiempo “trasciende los hechos, es decir, descarta los hechos, produce nuevos hechos y los explica” (Izquierdo, 2016, p. 6). Bajo este esquema conceptual, la Auditoría forense no admite la subjetividad ni la simple observación de los hechos, sino que sugiere una búsqueda profunda del origen, desarrollo y culminación de los hechos.

De igual modo, Izquierdo (2016) considera que la auditoría forense es una ciencia, en tanto es analítica y especializada. Analítica, porque se basa en el entorno, las funciones, los funcionarios, los documentos, las responsabilidades que puedan ser el punto de análisis del fenómeno observado, en este caso el fraude. Especializada, porque su desarrollo y procedimientos se da en un ámbito concreto. Finalmente, Izquierdo (2016), manifiesta que la auditoría forense es una ciencia al ser clara, precisa, expresable, verificable, comunicable, metódica y sistemática.

Predrag et, al. (2015), por su parte, manifiestan que, la auditoría forense es un enfoque integral en la investigación del fraude, que incluye la auditoría de los registros contables, con el fin de probar o refutar el fraude. Desde esta postura la auditoría forense es un complemento transversal a la investigación del fraude, que se basa en aspectos

netamente procedimentales. Garrido (2020), expresa que “el término forense en auditoría, se refiere a investigar a fondo un acto ilícito, obteniendo pruebas que le den veracidad a un hecho o suposición que serán demostradas en un juicio.” (p.13), aquí puede verse el concepto más reduccionista de la auditoría forense, al ubicarse esta como un procedimiento para obtener pruebas. En la siguiente figura se muestra el resumen del abordaje conceptual.



Figura 2. Abordaje conceptual. Fuente: Elaboración propia

4.2 Abordaje metodológico en auditoría forense

Los aspectos metodológicos se conciben como todos aquellos procesos a través de los cuales, de forma sistemática se garantizan resultados válidos y confiables en torno a un tema, objetivo o premisa previa. En este caso, lo que se buscan es reconocer los procesos y procedimientos llevados a cabo en el marco de la auditoría forense, reconocer los aspectos convergentes, es decir que se relacionan y, los aspectos divergentes, es decir, aquellos que no guardan relación entre si o se identifican como novedosos.

Fase 1. Metodología (definición y el reconocimiento del problema).

Tras el proceso de revisión de la literatura, pudo reconocerse que un elemento imprescindible en la aplicación de la auditoría forense y que hace parte integral de la metodología es la definición y el reconocimiento del problema. De acuerdo con Rozas (2009), bien sea de forma preventiva o, a partir de la identificación de un fraude, es preciso que la organización, a través de su auditor forense haga una caracterización del problema con la finalidad de determinar su alcance, elementos constitutivos y, con base a ello, estimar los tiempos, los recursos y, en general, los esfuerzos que debe destinar para abordarlo.

Por su parte, Benítez (2013), manifiesta que la definición y reconocimiento del problema, no solo permite optimizar los recursos al momento de la ejecución de la auditoría, sino que le posibilita al auditor determinar claramente los criterios con respecto a los cuales desarrollará el proceso, lo que evita errores, reprocesos, y sobreesfuerzo en el desarrollo de la auditoría. En esta misma línea, Castro (2014) y Camposano y Moyano (2014), plantean que la definición del problema es la base de la metodología de la auditoría forense. Castro (2014), explica que “en esta etapa se debe realizar una evaluación preliminar para planificar los recursos necesarios que se deben aplicar, de acuerdo a la solicitud realizada de alcance de la tarea a realizar y cronograma para el desarrollo de la misma” (p.103). Camposano y Moyano (2014), por su parte, expresan que en esta etapa se ejecutan los procedimientos que sientan la base para la planificación de la auditoría, en tanto, no puede generarse un plan de trabajo, si se desconoce el problema base.

Díaz y Pérez (2015), establecen que la primera fase posibilita “obtener un conocimiento general del caso investigado” (p.84). Mientras que Marín (2016), señala que esta fase posibilita “la definición y tipificación de los hechos” (p.10). En este punto, es importante resaltar que, algunos autores como Marín (2016), emplean la fase de definición del problema como base para la descripción o definición de los hechos, mientras que otros autores como los precedentes, solo emplean esta fase para el reconocimiento del problema, sin ahondar en los hechos, ya que para este elemento emplean un rubro o procedimiento concreto.

Continuando con el análisis, Antón (2018), indica que en la fase de identificación del problema no puede omitirse en la metodología de aplicación de auditoría forense, puesto que la misma permite obtener la información para “diseñar y elaborar los instrumentos que servirán para recolectar información específica que permita obtener resultados” (p.102). En este punto se identifica que la determinación del problema, además de permitir la caracterización de la situación, entrega los insumos para la estructuración de los instrumentos de recolección de información.

Finalmente, Mejía (2020), Sánchez (2020) y Crespo y Pesántez (2020), están de acuerdo en establecer que la definición del problema es la primera fase de la metodología de auditoría forense, ya que permite realizar una planeación detallada de la auditoría, además, efectuar un diagnóstico inicial, tanto del contexto interno como externo.

Fase 2. Metodología (Planeación).

Siguiendo con el análisis de la literatura, pudo identificarse que la mayoría de los autores, luego de la definición y el reconocimiento del problema pasaban directamente a la planificación, la cual se centraba en tres aspectos principales: instrumentos para recolectar información, proceso para la recopilación de evidencias de fraude y procedimientos para la evaluación de las evidencias recolectadas.

Rozas (2009), establece que en la fase de planificación el auditor debe identificar los factores de riesgo y emprender un procedimiento analítico con el fin de reconocer la mejor manera de recolectar las evidencias del fraude. Según el autor esta información inicialmente se obtiene a través de procedimientos, como la revisión provisional de estados financieros y consideración de riesgos de control inherente” (p.10), lo que establece que para la fase de planeación no se precisa, por ejemplo, de la participación de testigos.

Castro (2014), explica que en la fase de planificación deben estar argumentados los errores (de la fase de identificación del problema) para, de este modo, identificar los instrumentos que permita evaluar los resultados y obtener hallazgos. En este sentido, se indica que la metodología en la auditoría forense debe, necesariamente, ser lineal y sistémica, ya que el orden de sus factores puede alterar significativamente sus resultados. Es decir, si no hay una identificación de problema, la planeación podrá no ser efectiva.

Díaz y Pérez (2015), establecen que, en la fase de planeación, un elemento clave es el “sentido de oportunidad”, a través del cual se reconoce que “una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario” (p.84). De allí que la planificación deba ir acompañada de un cronograma, con unas metas y tiempos concretos establecidos de forma previa. Por su parte, Mejía (2020), Sánchez (2020) y Crespo y Pesántez (2020), están de acuerdo en afirmar que, dentro de la fase de planeación, el auditor ya debe reconocer la manera en la cual puede recolectar evidencias, es decir, debe hacer una revisión sobre el material a evaluar y la manera de evaluarlo.

Al revisar específicamente la forma de evaluar la evidencia que será recolectada, Benítez (2013), manifiesta que se debe tender en cuenta tres características fundamentales, a saber: suficiencia, competencia y relevancia. Estas características deben aplicarse de forma transversal a la evaluación de las evidencias. Al respecto, Castro (2014), explica que la suficiencia se asegura a través de pruebas de control, la competencia, a través de pruebas analíticas y la relevancia a través de pruebas sustantivas. Estas pruebas posibilitan identificar si la evidencia que se encuentre es suficiente, es decir, tiene un alcance adecuado. Es pertinente, en tanto se relaciona con el objeto de la auditoría. Y, es competente o, en otras palabras, es creíble y confiable (p.112).

En consonancia con lo anterior, Díaz y Pérez (2015), expresan que la evidencia a recolectar debe ser pertinente, para de este modo, poder hallar el fraude y describir la manera en la cual se desarrolló y los responsables del mismo. Antón (2016), también indica que la pertinencia es un elemento fundamental al momento de establecer los elementos para evaluar la evidencia, pues a partir del mismo “el auditor puede detectar factores tales como la destreza del perpetrador, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de la confabulación, el monto de los recursos manipulados y el nivel de poder o influencia de los involucrados” (p.9).

Fase 3. Metodología (Aplicación).

Esta fase corresponde al desarrollo *per se* de la auditoría. En este punto es importante destacar dos factores, a saber: técnicas y herramientas de la auditoría. Las técnicas reconocidas a través de la revisión de la literatura son verbal, escrita, ocular, inspección

física, documental. Dentro de las herramientas se destacan la implementación de las TIC en auditorías, la minería de datos (documentos financieros, legales y técnicos) y las fuentes humanas (denuncias).

Los resultados indican que, metodológicamente las técnicas más empleadas (en orden de importancia son): documental, escrita, verbal, ocular, inspección física. Se puede establecer que los auditores buscan principalmente levantar información basada en informes financieros, contables, soportes de control interno, entre otros, para con base a ello, acudir a testigos, los cuales dan información tanto de forma escrita como de forma verbal. En menor medida se emplea la técnica ocular y la inspección física, ya que estas requieren de la acción personal y directa del auditor sobre el lugar de los hechos, lo cual puede afectar la percepción de parcialidad en cada caso.

Frente a las herramientas, es claro que pocas empresas se han dirigido a implementar, al menos de forma directa, las TIC en auditorías. EN este sentido, las TIC se identifican como un medio de consulta de información, más que como una herramienta enfocada en hacer la trazabilidad de los fraudes. Por lo anterior, se reconoce que las herramientas más usadas son la minería de datos (sobre todo en los documentos financieros) y, prevalecen las fuentes humanas (denuncias y testigos).

Fase 4. Elaboración del informe final con los hallazgos.

Rozas (2009), manifiesta que luego de recolectar y evaluar las evidencias, los auditores deben documentar en un informe final el análisis por parte del personal involucrado acerca de la propensión de la entidad a incurrir en un fraude, así mismo, los procedimientos realizados para conseguir la información necesaria con el fin de identificar y la evaluación de los riesgos (p.11). Respecto a lo anterior, Benítez (2013), manifiesta que, algo a tener en cuenta siempre es la manera de comunicar los hallazgos en el informe. Para el autor “es común que los auditores escriban sus informes con terminología muy técnica, por ejemplo, cuando se establece algo como razonable, es solo en base a una revisión parcial, por lo tanto, no es preciso” (p.27). Bajo esta perspectiva, el informe debe estar escrito de forma tal que los lectores que, aun así, no conozcan términos contables o técnicos puedan entenderlo.

Castro (2014), menciona que los informes deben tener “manifestación por escrito con la firma de los interesados (p.116). Por su parte, Diaz y Pérez (2015), establece que “al comunicar resultados parciales o finales a través del informe el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno” (p.86), en la medida que, un error en la comunicación de resultados puede dañar toda la investigación.

Mejía (2020), establece que el informe “debe basarse en las pruebas recolectadas y las normas internacionales de auditoría” (p. 7). De igual forma, el autor manifiesta que, para realizar la presentación y debida exposición del informe, este “debe contener el monitoreo que asegura que los resultados sean tenidos en cuenta y se dé un seguimiento al proceso legal correspondiente” (p.7).

Tras el proceso de revisión desarrollado pudo identificarse que, en términos generales no hay una metodología concreta en lo que respecta la aplicación y desarrollo de la auditoría forense, es decir, no hay una guía o un manual concreto que establezca un derrotero específico en donde indique el paso a paso o las fases que todas y cada una de las empresas deben aplicar para garantizar el éxito de la auditoría forense. Sin embargo, al analizar la literatura pudo identificarse algunos elementos clave que convergían entre autores. Dichos elementos se esquematizan en la siguiente figura:

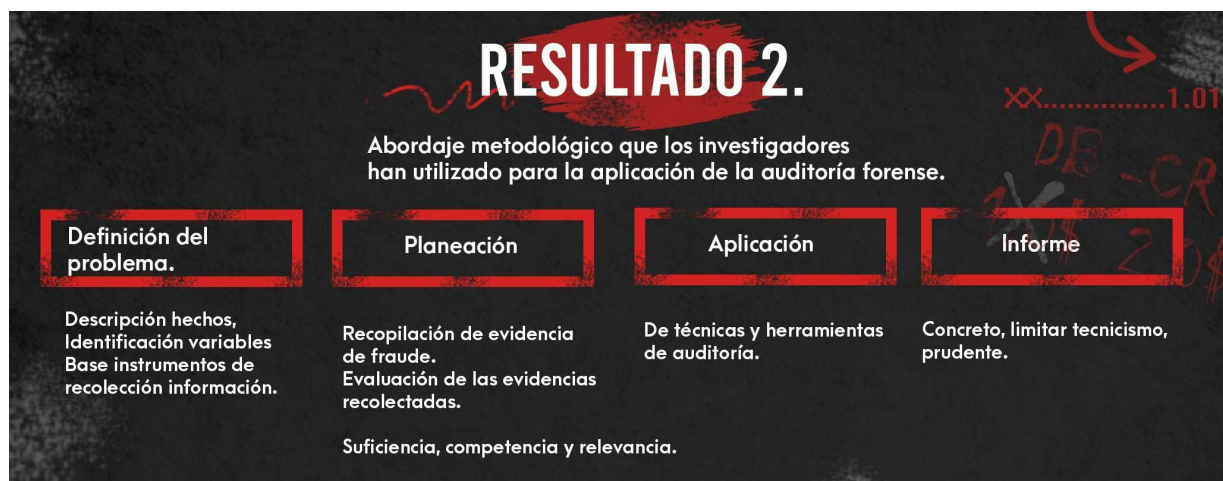


Figura 3. Metodología general auditoría forense. Fuente: elaboración propia según revisión de la literatura.

4.3 Abordaje empírico de la auditoría forense respecto a la prevención y el tratamiento del Fraude

Para analizar el abordaje empírico, se exploraron tres (3) casos de empresas que han aplicado auditoría forense a sus procesos, ello con la finalidad de contrastar y comparar los elementos tenidos en cuenta por cada empresa y, a partir de allí, develar convergencias y divergencias respecto a la aplicación práctica de la Auditoría Forense.

Uno de los elementos que las tres empresas tienen dentro del proceso de auditoría forense es la definición previa de un objetivo. Para la empresa 1, el objetivo de este tipo de auditorías es identificar el desarrollo sistemático de fraudes financieros. El objetivo de la empresa 2, es examinar el procedimiento judicial y la auditoría forense en la búsqueda de fraude financiero. Y el objetivo de la empresa 3 es generar y aplicar el Sistema de Auditoría Forense en toda la empresa. Como puede identificarse, los objetivos planteados por las empresas son genéricos y no permiten identificar si las acciones de auditoría forense van dirigidas hacia la intervención del fraude per se, o hacia la prevención.

Al revisar la orientación en el tiempo de los procesos de intervención relacionados con auditoría forense, se logra identificar que dos de las 3 empresas tienen una orientación retrospectiva, es decir, se centran en explorar el del fraude financiero y auditado. Mientras que la empresa 3 también tiene un componente prospectivo, pues recomienda la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuros fraudes financieros.

Con relación a elementos como la normatividad, la empresa 1 se centra en la aplicación de normatividad internacional relacionada con fraudes financieros. La empresa 2, acude a la Ley 365 de 1997, por la cual se establecen normas tendientes a combatir la delincuencia organizada y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial, 42.987 de 21 de febrero de 1997 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA). Y, la empresa 3 no tiene una normatividad tan amplia, en cuanto al seguimiento y cumplimiento de sistemas de administración de riesgo.

Los resultados permiten evidenciar la inexistencia de una normatividad estructurada y concreta en torno a la auditoría forense en Colombia, ya que, a nivel procedimental las empresas se basan en los modelos generales de auditoría y, a nivel penal, las empresas se apoyan en la normatividad del país relacionada con el fraude y el lavado de activos.

Al revisar la aplicación de la auditoría forense en estas empresas, es importante validar la manera en la cual cada una de ellas maneja los indicadores de fraude, a saber:

proceso de reconocimiento de vulnerabilidad y controles internos vulnerados. Con relación al primer punto, la empresa 1 identificó su vulnerabilidad “debido a la falta de un control adecuado, de procesos que permitieran medir el control de las operaciones, y sobre todo a la mala actuación de personas allegadas a la empresa que obraron de manera fraudulenta”. Lo anterior hizo que en la empresa se surgieran una serie de irregularidades que han hecho que la organización se encuentre debilitadas a nivel financiero. La empresa 2 no tiene establecido un control de vulnerabilidades, ya que el reconocimiento de las mismas se dio a través de las denuncias. La empresa 3, tampoco tiene establecido un proceso de reconocimiento de vulnerabilidades, sin embargo, basa este análisis en la evaluación del cumplimiento de los objetivos tributarios y en algunos elementos de tipo procedimental, pues si estos tienen alguna variación puede ser una muestra de vulnerabilidad.

Al analizar si las empresas habían identificado en su auditoría los controles internos vulnerados, se encontró que solo la empresa 1 identificó un error en la aplicación de las políticas contables en relación con la medición, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación, además, una estimación contable derivada de la omisión o descuido, o mala interpretación de los hechos. Sin embargo, para la empresa 2 y 3, no hizo este proceso. Reconocer los controles internos vulnerados es importante para evitar futuros fraudes y, entender la manera en la cual el fraude se desarrolló.

Al revisar los procedimientos de la auditoría empleados por las empresas se establece que la empresa 1 aplicó las fases de: Planeación, identificación de riesgos. Desarrollo, definición del hecho, comunicación de resultados, presentación de informe técnico, seguimiento y monitoreo y confirmación de resultados. La empresa 2, por su parte solo aplicó 3 fases: planeación, ejecución y conclusión. La empresa 3 aplicó las fases de: definición del problema, evaluación de riesgos, ejecución auditoria, recopilación de evidencias, planes de trabajo. En este orden de ideas, se identifica que la empresa 1 tiene procesos más estructurados, guiados incluso hacia el monitoreo para la reafirmación de los hechos, mientras que la empresa 1 y 2 se centran en la identificación del problema y aplicación de la auditoría sin profundizar en el análisis de impactos o expo-facto.

Al abordar la categoría “Recopilación de evidencias”, se establece que las tres empresas priorizan las evidencias documentales, las cuales permiten identificar aspectos como el crecimiento de las ventas, transacciones fuera de lo común, falta de registros y

facturas de las operaciones contables. Solo las empresas 1 y 2 emplearon evidencias testimoniales para justificar su dictamen pericial, más no para el levantamiento de la información, lo que favorece la imparcialidad en los resultados.

Por otra parte, se identificó que las empresas tres usa el procedimiento de análisis contable y financiero para identificar el fraude a raíz de observación y recopilación de evidencias ante la denuncia o identificación inconsistencias de forma correctiva, pocas veces de manera preventiva.

Finalmente, respecto a la forma de comunicar el informe, se identifica que las empresas no tienen un proceso establecido para tal fin, incluso, dos de ellas prefieren no compartir esta información con los empleados para evitar que sea filtrada y manipulada por quienes tienen responsabilidad en la comisión del fraude.



Figura 4. Resultado empírico. Fuente: elaboración propia según revisión de la literatura.

4.4 Responsabilidad del auditor forense respecto a la prevención y el tratamiento del Fraude

Al analizar los elementos relativos a la responsabilidad del auditor forense, no se encontraron estudios documentados que especificaran concretamente el deber del auditor en lo que se refiere aplicar procedimientos que posibiliten detectar y prevenir fraude. Sin embargo, se encontraron algunos procesos de investigación que hablaban de las actividades del auditor forense, las cuales, en este contexto, se asumen como responsabilidades. En

esta sección se abordan cuatro elementos para entender la responsabilidad del AF: Responsabilidad en los procedimientos de auditoría forense (prevención); Responsabilidad en los procedimientos auditoría forense (tratamiento y corrección fraude); y, Alcances auditoría forense.

Responsabilidad en los procedimientos de auditoría forense (prevención)

En lo que respecta procesos de prevención, el auditor forense, según Giraldo (2020), tiene la responsabilidad de tener conocimientos y habilidades basados en la moral y la ética de su profesional. El autor indica que, algunos auditores al ver la dimensión del fraude o las posibilidades de lo mismo pueden llegar a realizar omisiones respecto al desempeño de su labor y preferir limitarse a establecer auditorías financieras superfluas o dirigidas a la corrección, no a la intervención.

La anterior visión es compartida por Jenkins, Negangard y Oler (2020), quienes, además, indican que algunas empresas no entienden la importancia de contar con un auditor forense, en la medida que emplean sus servicios generalmente cuando se trata de grandes decisiones que afectan a la empresa, por ejemplo, reevaluaciones, ofertas públicas iniciales e investigaciones por parte de reguladores o agencias de aplicación de la ley.

En este sentido, las empresas deberían entender la importancia de que el auditor forense sea un profesional que periódicamente haga análisis preventivos, sin necesidad de que la empresa esté ad portas de tomar decisiones determinantes, sino como una estrategia de gestión y control interno.

Para Ordoñez, Galvis y Cárdenas (2020), una de las responsabilidades del auditor forense debe ser enfocarse en detectar no solo los fraudes sino los riesgos de fraudes, es decir las vulnerabilidades del sistema para, a partir de allí proponer estrategias de prevención. Por su parte, Henao (2018), explica que la responsabilidad de estos auditores también es una responsabilidad social extendida, pues ayudando a prevenir el fraude pueden salvaguardar los intereses no solo de la empresa sino de sus colaboradores, proveedores e incluso clientes.

Por el contrario, desde la visión de Yisi y Agbaeze (2014), se indica que la responsabilidad del auditor se limita a “reforzar la independencia del auditor externo y a

ayudar a los miembros del comité de auditoría a realizar su labor de supervisión” (p. 404). Es decir, el auditor forense es un apoyo y su responsabilidad es afianzar la supervisión. Esta es una posición compartida con Vukovic et, al (2021), quienes afirman que la responsabilidad del auditor forense es ayudar a la auditoría general a detectar culpables y el importe de la malversación de los activos, para presentar esa información a estamentos judiciales.

Gerson, Brolly y Skalak, (2015), en consonancia con lo anterior, indican que “auditores forenses pueden compararse con los detectives llamados a investigar un delito. La responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros. Un auditor es un perro guardián, no un sabueso” (p.37). Bajo esta perspectiva, el auditor forense no debe permanecer activo todo el tiempo en una empresa, pero tampoco ser llamado solo en casos de decisiones o sucesos importantes. Es importante que estos auditores sean solicitados de forma periódica por la empresa, para que apoyen la auditoria general y eviten vulnerabilidades en el sistema.

Responsabilidad en los procedimientos auditoría forense (tratamiento y corrección fraude)

Cuando se trata de efectuar acciones dirigidas al tratamiento y la corrección del fraude, es decir, cuando ya existe el fraude en la empresa, la responsabilidad del auditor forense supera las acciones de monitoreo o apoyo a la auditoría general para, establecerse por medio de acciones dirigidas a analizar los fraudes, sus causas y sus efectos para así evitar el detrimento patrimonial; ayudar a la transparencia y escalar el caso a instancias judiciales (Gerson, Brolly y Skalak, 2015).

En palabras de Yisi y Agbaeze (2014), “el auditor forense no lleva a cabo una auditoría de procedimiento, sino que lleva a cabo una investigación para detectar fraudes o delitos (p. 409). Lo anterior significa que el auditor forense debe tener la capacidad de utilizar herramientas forenses y tener el conocimiento teórico/práctico para abordar el fraude. Así mismo, como plantea Vukovic, et, al (2021), el auditor tiene la responsabilidad de promover acciones que le permitan identificar los procesos fraudulentos y omisiones, identificar los tipos de fraude, detectar fácilmente errores, entre otros aspectos.

De acuerdo con lo encontrado en la revisión de la literatura, la responsabilidad del auditor forense cuando la acción a realizar es de tipo correctiva, es precisamente determinar las causas del fraude, establecer la manera en la cual se desarrolló en la empresa y recopilar las pruebas para escalar el caso a estamentos de corte judicial. A raíz de lo anterior, el auditor puede brindar recomendaciones respecto a los riesgos y puntos vulnerables del sistema de control interno, pero en últimas es la empresa quien decide qué hacer con esta información y si acata las recomendaciones.

Alcances auditoría forense

La auditoría forense tiene por objeto “intervenir en la indagación de fraudes realizados de manera voluntaria y consciente en los cuales se evaden las normas legales causadas por la debilidad en la cultura ética” (Giraldo, 2015, p.128). Al ser una práctica voluntaria, su alcance es directamente proporcional a la prioridad que la empresa le otorgue, es decir, si para la empresa la función del auditor contable no es relevante o es meramente procedimental difícilmente este podrá establecer materialidad de los hechos económicos presentados por la

Organización ni identificar las causas del fraude.

Sin embargo, cuando la empresa se interesa por el proceso de auditoría forense el alcance del auditor se extiende pasando de desarrollar acciones como la detección de fraudes, documentación y presentación en juicios, a calcular los daños económicos; rastrear los ingresos y los activos, encontrar activos o ingresos ocultos, reconstruir los estados financieros, ejercer peritaje, entre otras acciones (Ordoñez, Galvis y Cardenas, 2020).

Madzivire, Nyamwanza y Takachicha (2021), explican que cuando la alta dirección no asume un papel funcional en indagar respecto a tergiversación de información contable y financiera, el auditor, en cumplimiento de su ética profesional, debe incentivar a la empresa a interesarse por asuntos financieros y explicar la importancia de estos procesos, incluso, desde un punto de vista jurídico. Al tiempo, es responsabilidad del auditor indicar que “la auditoría no puede evitar de forma realista el fraude en la información financiera ni impedir que los empleados saqueen los activos de la empresa. Pero, si puede disuadir algunos fraudes y detectar otros” (p.39). Es decir, el alcance de la auditoría también se

encuentra condicionado con el nivel de vulnerabilidad de la empresa y los factores de riesgo como es el caso de ausencia de lineamientos en el sistema de control interno.



Figura 5. Responsabilidad del auditor forense. Fuente: elaboración propia.

5. Conclusiones y recomendaciones

Tras la revisión de la literatura académica para determinar la evolución conceptual, metodológica, empírica y responsabilidad profesional de la auditoría forense para prevención y el tratamiento del fraude contable, se logra concluir que, respecto a los aspectos conceptuales no hay una concreción en torno al término “auditoría forense”, de ello, este es conceptualizado de forma diversa, incluso disímil.

De acuerdo con los resultados, para algunos autores la auditoría forense es reconocida desde una posición reduccionista, en tanto se entiende exclusivamente como una variante de la auditoría financiera. No obstante, otros autores están de acuerdo en afirmar que la auditoría forense más que una variante es un mecanismo de vigilancia y control que consiste detectar fraudes financieros o corporativos y, su pretensión es solucionar problemas jurídicos. Por su parte, otros autores conceptualizan a la auditoría forense no como una variante, ni como un mecanismo, sino como una disciplina práctica dentro de la auditoría, lo que implica que esta tenga un mayor alcance y desarrollo empírico.

La auditoría forense también se conceptualiza como una mera actividad cuya función es operativa y se direcciona a recopilar, verificar, procesar, analizar y reportar datos para

obtener hechos y evidencias que puedan usarse en la ciencia forense. Mientras que otros autores la identifican como una técnica que tiene por objeto participar en la investigación de fraudes. También, como una ciencia cuya función es la detección e investigación profunda de fraudes. En síntesis, no hay una concreción entorno al concepto de auditoría forense, de allí que esta deba ser abordada desde un enfoque integral en la investigación del fraude, el cual parte de las características y necesidades concretas de la organización.

De igual modo, tras el proceso de revisión desarrollado pudo identificarse que, en términos generales no hay una metodología concreta en lo que respecta la aplicación y desarrollo de la auditoría forense, es decir, no hay una guía o un manual concreto que establezca un derrotero específico en donde indique el paso a paso o las fases que todas y cada una de las empresas deben aplicar para garantizar el éxito de la auditoría forense. Sin embargo, al revisar la literatura el proceso metodológico de la auditoría forense puede establecerse en cuatro fases principales, a saber: Definición del problema, Planeación, Aplicación e Informe.

Respecto al abordaje empírico de la auditoría forense, se logró identificar que las empresas no tienen un modelo establecido de auditoría forense, por el contrario, utilizan las bases de la auditoría general para abordar el problema desde una perspectiva procedimental y, la normatividad nacional frente al fraude y el lavado de activos, para escalar la problemática a instancias judiciales. De igual modo, se identificó que las empresas priorizan las pruebas de tipo documental que las testimoniales, esto se debe, en gran parte, a la necesidad de salvaguardar la confiabilidad del proceso y evitar que este esté parcializado.

Una falla generalizada en las empresas analizadas es que estas no hacen un diagnóstico efectivo de los controles internos vulnerados con el fraude, sino que buscan ir al fraude como tal. Esta es una desventaja pues, si no se reconoce la vulnerabilidad del sistema de control interno, estos fraudes pueden volver a generarse en otro momento.

Con relación a la responsabilidad de los auditores forenses, se concluye que, en los procesos preventivos, las actuaciones de estos auditores se deben dirigir a identificar factores de riesgo o vulnerabilidades en el sistema proclives a ser abordadas para evitar fraudes. La responsabilidad del auditor está directamente vinculada a la prioridad que las empresas otorguen al proceso preventivo, es decir, las empresas que sólo recurren a análisis de auditores forenses cuando están ad portas de tomar decisiones determinantes, limitan la

posibilidad de acceder a procesos que les proveen verdaderamente de prevención contra fraude.

Cuando se trata de procesos correctivos, es decir, cuando ya se determinó el fraude, la responsabilidad del auditor forense es establecer las causas, cuantía de las pérdidas, presuntos responsables, y escalar esta información a las instancias judiciales. Todo esto con apoyo del auditor general y los encargados de control interno de la organización.

Tras el desarrollo del estudio, se recomienda la realización de futuras investigaciones en donde se profundice cada uno de los elementos abordados, a saber: conceptual, metodológico, empírico y responsabilidad, es decir, desarrollar cuatro investigaciones por separado para dar mayor desarrollo a cada elemento. De igual modo, es importante generar nuevos estudios enfocados en proponer un modelo de auditoría forense teniendo en cuenta los sectores económicos, por ejemplo, un modelo para el sector servicios y un modelo adaptado para el sector industrial.

6. Referencias Bibliográficas

Abdiel, H. Castrellón, X. (2021). The finance accountant in the forensic audit. Revista FAECO sapiens. 4(1). 1-6-

Abdullahi, M & Mansor, N. (2018). Fraud prevention initiatives in the Nigerian public sector: Understanding the relationship of fraud incidences and the elements of fraud triangle theory. *Journal of Financial Crime*. 25(). 10.1108/JFC-02-2015-0008.

Aicpa (2021). Forensic Accounting. Recuperado de:

<https://us.aicpa.org/interestareas/forensicandvaluation/resources/forensic-accounting>

Álvarez, A. Ortiz, H. (2019). Métodos Utilizados En La Recopilación De Indicios Y Evidencias De Fraude En Las Auditorías Forenses. [Tesis]. Universidad Cooperativa de Colombia.

Bernard, H.R. (2011) "Research Methods in Anthropology" 5th edition, AltaMira Press, p.7

Calderón, R. (2017). Contabilidad creativa: la manipulación de la información mediante la aplicación de procedimientos contables incorrectos. Recuperado de:

<file:///C:/Users/Usuario/Downloads/327383-Texto%20del%20articulo-124196-1-10-20170313.pdf>

- Castro, R. Cano, M. (2003). Auditoría Forense. *Revista Internacional legis de contabilidad y auditoría* 13(). 155-185
- Galeano, M. (2004). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Fondo editorial EAFIT. Medellín.
- Gerson, J. Brolly, J. Skalak, S. (2015). The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator. In book: *A Guide to Forensic Accounting Investigation* (pp.37-61)
- Giraldo, E. (2020). Una aproximación a la auditoría forense en la formación del contador público. *Ágora Revista Virtual de Estudiantes*. 127-135
- Goddard, W. & Melville, S. (2004) “Research Methodology: An Introduction” 2nd edition, Blackwell Publishing
- Henoa, J. (2018). *La Responsabilidad Social del Auditor Respecto del Fraude (Una Revision desde la NIA 240)*. Universidad Piloto de Colombia. Bogotá, Colombia.
- Jenkins, G. Negangard, E. Oler, M. (2020). Getting Comfortable on Audits: Understanding Firms’ Usage of Forensic Specialists. *Contemporary Accounting Research*. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12359>
- Losada, M. (2018) *Evolución de la auditoría forense a través del tiempo en Colombia y beneficios que otorga a las organizaciones*. [tesis]. Unipiloto. Bogotá.
- Madzivire E. Nyamwanza, L. Takachicha, A. (2021). An Investigation on the Effectiveness of Forensic Audit as a Tool for Fraud Detection and Prevention. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 2020, Vol. 10, No. 2, pp. 49-67.
- Malamed, D. (2020). *The Key Components for Fraud Prevention and Early Detection*. Recuperado de: <https://ccjs.umd.edu/event/key-components-fraud-prevention-and-early-detection>
- Muñoz, N. Silva, M. (2020). La auditoría forense y la lucha contra los delitos financieros: una perspectiva general. *El Centauro*. 10(13). 81–88

- Ordoñez, E. Galvis, S. Cardenas, L. (2020). Auditoría forense y generación de confianza: Una mirada desde el profesional contable. Recuperado de:
<https://repositoriocrai.ucompensar.edu.co/handle/compensar/2176>
- Perez, J. Tosca, S. Aguilar, A. (2021). Acciones de control interno para prevenir los fraudes en dependencias gubernamentales. Publicaciones E Investigación. Recuperado a partir de
<https://hemeroteca.unad.edu.co/index.php/publicaciones-e-investigacion/article/view/5313>
- Quintana, A. y Montgomery, W. (Eds.) (2006). Psicología: Tópicos de actualidad. Lima: UNMSM
- Ramos, C. (2021). Los alcances de una investigación. *CienciAmérica*. 9(3). ISSN 1390-9592 ISSN-L 1390-681X
- Rodríguez, B. (2012). Una aproximación a la auditoría forense. *Cuadernos de Contabilidad*. Recuperado de:
http://cuadernosdecontabilidad.javeriana.edu.co/vol3_n_17/vol3_17_12.pdf
- Rozas, A. (2009). Auditoría Forense. *Quipukamayoc*, Revista de la Facultad de Ciencias Contables. 16(32), 67-93. ISSN: 1609-8196
- Scranton, U. (2020). What is Forensic Accounting? Recuperado de:
<https://elearning.scranton.edu/resources/article/what-is-forensic-accounting/>
- Velandia, G. Escobar, E. (2019). Investigación en auditoría forense: Revisión de publicaciones SCOPUS 1976-2018. *Revista Criminalidad*, 61(3), 279-298
- Vukovic, P. Babic, Z. Vranić, I. Čeklić, J. (2021). Forensic audit in function of improving the quality of financial reporting. *Poslovne studije/Business Studies* 13(1). 63-76
- Yisi, A.S. and Agbaeze, E.K. (2014). The impact of forensic auditors in corporate governance. *International Journal of Development and Sustainability*. 3(2). 404-417

Fuente: elaboración propia

Anexo 2. Revisión elementos metodológicos

N°	Año	Autores	Título Artículo / Libro	Fases de la auditoría forense	Técnicas	Herramientas de la auditoría forense	Tipos de auditoría forense	Link
----	-----	---------	-------------------------	-------------------------------	----------	--------------------------------------	----------------------------	------

ETAPA 2. EJECUCIÓN PLAN DE TRABAJO		
Recopilación de evidencias	Testimonial	
	Documental	
Evaluación del riesgo	Documentales	
	De proceso	
	Personales	
Detección del fraude		
ETAPA 3. ENTREGA INFORME		
Formas de comunicar/presentar el informe		