

**APORTES DE LA AUDITORÍA FORENSE EN EL EJERCICIO  
DE LA REVISORÍA FISCAL EN COLOMBIA**

**CRISTIAN DAVID GONZÁLEZ GAVIRIA**

**YICETH DANIELA LONDOÑO CASTAÑO**

**Monografía para optar por el título de Contador Público**

**JUAN FERNANDO GUARÍN ZORA**

**DOCENTE - ASESOR**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE - SEDE PACÍFICO  
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN  
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA  
BUENAVENTURA**

**2022**

Nota de aceptación

---

---

---

---

---

---

Firma del presidente del Jurado

---

Firma del Jurado

---

Firma del Jurado

Buenaventura, 5 de septiembre de 2022

## CONTENIDO

Pág.

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| INTRODUCCIÓN .....                                      | 12 |
| 1. ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN .....                  | 14 |
| 2. PLANTEAMIENTO PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....        | 17 |
| 2.1. Formulación del interrogante de investigación..... | 18 |
| 2.2. Sistematización del problema .....                 | 18 |
| 3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN .....                  | 19 |
| 3.1. Objetivo general.....                              | 19 |
| 3.2. Objetivos específicos .....                        | 19 |
| 4. JUSTIFICACIÓN.....                                   | 20 |
| 5. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN .....                   | 21 |
| 5.1. Tipo de investigación .....                        | 21 |
| 5.2. Método de investigación .....                      | 21 |
| 5.3. Enfoque metodológico .....                         | 22 |
| 5.4. Fuentes de la investigación .....                  | 22 |
| 5.5. Técnicas de recolección de información .....       | 23 |

|        |                                                                                                                                               |    |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 6.     | DESCRIPCIÓN CONCEPTUAL DE LOS TÉRMINOS DE REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA FORENSE.....                                                           | 25 |
| 6.1.   | Conceptos asociados a la auditoría forense y revisoría fiscal. ....                                                                           | 25 |
| 6.2.   | Conceptualización de auditoría forense .....                                                                                                  | 29 |
| 6.3.   | Descripción de revisoría fiscal .....                                                                                                         | 32 |
| 6.4.   | Comparativo conceptual entre auditoría forense y revisoría fiscal....                                                                         | 39 |
| 7.     | TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE UTILIZA LA AUDITORÍA FORENSE Y LA REVISORÍA FISCAL PARA HACER FRENTE A LOS DELITOS O FRAUDES CORPORATIVOS. .... | 43 |
| 7.1.   | Herramientas utilizadas por la auditoría forense .....                                                                                        | 43 |
| 7.2.   | Herramientas utilizadas por la revisoría fiscal.....                                                                                          | 49 |
| 8.     | APORTE DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO PREVENCIÓN PARA MINIMIZAR RIESGOS FINANCIEROS .....                                                       | 59 |
| 8.1.   | Comparativo entre las herramientas aplicadas por la auditoría forense y la revisoría fiscal.....                                              | 59 |
| 8.2.   | Aporte de las herramientas de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal. ....                                                  | 61 |
| 8.3.   | Consecuencias de la no implementación de las herramientas que utiliza la auditoría forense como acompañamiento a la revisoría fiscal.....     | 64 |
| 8.3.1. | Fraude financiero en agro ingreso seguro.....                                                                                                 | 64 |
| 8.3.2. | Fraude financiero en Transmilenio.....                                                                                                        | 66 |

|        |                                              |    |
|--------|----------------------------------------------|----|
| 8.3.3. | Fraude financiero en Hidroituango .....      | 68 |
| 8.3.4. | Comparativo entre los casos de estudio ..... | 71 |
| 9.     | CONCLUSIÓN .....                             | 73 |
| 10.    | REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....              | 76 |

## **TABLAS**

|                                                   | Pág. |
|---------------------------------------------------|------|
| Tabla 1 Funciones del revisor fiscal .....        | 37   |
| Tabla 2 Comparativo de terminología .....         | 41   |
| Tabla 3 Procedimientos de auditoría forense ..... | 45   |
| Tabla 4 Características de la evidencia.....      | 46   |
| Tabla 5 Tipología del fraude .....                | 54   |

## GRÁFICOS

|                                                         | Pág. |
|---------------------------------------------------------|------|
| Gráfico 1 NIA aplicadas en la auditoría forense .....   | 48   |
| Gráfico 2 Triangulo del fraude .....                    | 53   |
| Gráfico 3 Tipos de fraude en empresas colombianas ..... | 55   |
| Gráfico 4 Comparativo entre evidencia y prueba .....    | 56   |
| Gráfico 5 Etapas del proceso penal .....                | 57   |

## GLOSARIO

**Actividades de control:** Son todas aquellas técnicas y herramientas que contribuyen con el cumplimiento de las instrucciones propuestas por el gobierno corporativo, convirtiéndose en un elemento del control interno.

**Auditor forense:** Profesional perteneciente a la rama contable que, por medio de sus habilidades y experticia, detecta actividades de fraude contable dentro de un ente económico, a través de la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría.

**Ente económico:** Denominada también como empresa u organización, dedicada a la producción de bienes y servicios, generadora de valor.

**Escepticismo profesional:** Postura de carácter indagatoria y curiosa que toma el profesional, en relación con situaciones que puedan ser signo de posibles inconsistencias fraudulentas, y que requieren un análisis de evidencias bajo técnicas de auditoría establecidas.

**Ética:** Es la capacidad desde el enfoque moral del individuo para identificar cómo y cuál es la forma adecuada de actuar.

**Fiable:** Concepto bajo el cual se determina que una actividad, individuo o cosa provee seguridad, brinda garantías o es confiable.

**Gobierno corporativo:** Es entendido como el grupo de directivos de la organización, por medio del cual, se establecen los lineamientos para el correcto funcionamiento y sostenimiento de la misma.

**Juicio profesional:** Es la aplicación de un conjunto de habilidades, conocimientos teóricos, experiencias y prácticas, que permiten la toma de decisiones, bajo un enfoque contable, administrativo, ético y asociado al encargo de la auditoría.

**Prueba:** Acto, acontecimiento o argumento que sustenta o demuestra una cosa o efecto de los elementos involucrados.

**Revisor fiscal:** Profesional perteneciente a la rama contable, quien por sus conocimientos está en la capacidad de dar fe pública sobre la aceptación

razonabilidad de los estados financieros, verificando y presentando las respectivas observaciones, que permitan cumplir con el objeto social de la entidad.

**Riesgo financiero:** Es la posibilidad que existan actividades negativas o en su defecto ilícitas, provocando un efecto adverso a la economía de la empresa.

## RESUMEN

Con el pasar de los años, las organizaciones han experimentado de diferentes maneras el flagelo del fraude y la corrupción, el cual, a pesar de todos los esfuerzos de las compañías por evitarlo y afrontarlo, en la gran mayoría de los casos termina siendo cometido por sus perpetradores. Es evidente, la necesidad de una correcta implementación de controles fiscales, contables y administrativos al ente económico, que generen soluciones de valor y donde primen las políticas empresariales y, en gran medida, las normas legales determinadas por el Estado. Lo anterior, precisa el enfoque que se presenta en este proyecto de investigación que tiene como objetivo determinar los aportes de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia. En su desarrollo, se aplicó la metodología de carácter cualitativo de tipo descriptivo, con un método de investigación inductivo y, obtención de la información a través de fuentes secundarias. Los hallazgos detectados dentro de la investigación, reflejan la importancia del reconocimiento y puesta en marcha de las técnicas y procedimientos tanto de la auditoría forense como de la revisoría fiscal, proporcionando a su vez las herramientas necesarias para hacer frente a los delitos o en su defecto, los riesgos financieros a los que se expone en el normal funcionamiento de la entidad. Es así como, se dedujo que, aunque las herramientas son de gran importancia en ambos procesos, finalmente terminan siendo aplicadas bajo enfoques y tiempos diferentes; adicionalmente, se determinó que la auditoría forense busca específicamente un fraude o riesgo financiero; mientras que, la revisoría fiscal sostiene una investigación de carácter constante dentro del ente económico, a fin de verificar y dar cumplimiento al objeto social del mismo.

**Palabras clave:** Revisoría fiscal, auditoría forense, ente económico, fraude, corrupción, técnicas, procedimientos.

## **ABSTRACT**

Over the years, organizations have experienced in different ways the scourge of fraud and corruption, which, despite all the efforts of companies to avoid and deal with it, in the vast majority of cases ends up being committed by its perpetrators. It is evident, the need for a correct implementation of fiscal, accounting and administrative controls to the economic entity, which generate value solutions and where business policies prevail and, to a large extent, the legal regulations determined by the State. The foregoing specifies the approach presented in this research project which aims to determine the contributions of forensic auditing to the exercise of fiscal auditing in Colombia. In its development, the qualitative methodology of descriptive type was applied, with an inductive research method and obtaining information through secondary sources. The findings detected within the investigation, reflect the importance of the recognition and implementation of the techniques and procedures of both the forensic audit and the fiscal auditor, providing in turn the necessary tools to deal with crimes or failing that, the financial risks to which it is exposed in the normal operation of the entity. This is how, it was deduced that although the tools are of great importance in both processes, they finally end up being applied under different approaches and times; additionally, it was determined that the forensic audit specifically looks for a fraud or financial risk; while, the tax auditor maintains a constant investigation within the economic entity, in order to verify and comply with its corporate purpose.

**Keywords:** Fiscal auditing, forensic audit, economic entity, fraud, corruption, techniques, procedures.

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación se refiere al aporte que puede generar la auditoría forense en el ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia, por lo cual se hace necesario definir los conceptos antes mencionados. El primero de ellos, se entiende como la rama de la auditoría que es aplicada en las organizaciones en pro de detectar las causas de un fraude perpetrado; por otro lado, la segunda se entiende como el órgano de control independiente que ejerce su labor dentro de las empresas, con el fin de velar por el correcto cumplimiento de las disposiciones legales y cuidar los intereses de los socios.

Es importante resaltar que, estas dos actividades tienen una característica en común la cual es la búsqueda y prevención del fraude; ya que, gracias a sus procedimientos, le permiten a la organización reducir al máximo el riesgo en sus operaciones.

Ahora bien, es preciso indicar que, los principales autores materiales e intelectuales de los fraudes en las organizaciones en su mayoría son miembros del gobierno corporativo que, por medio de sus influencias en todas las áreas, llevan a cabo sus acciones para lucrarse o sacar beneficios personales, sin importar el daño causado a la entidad.

La investigación del aporte que puede realizar la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal, se realizó con el interés de poder identificar si realmente se da o no dentro de las organizaciones; en este estudio, se lograron evidenciar los procedimientos que aplica cada una de ellas y en cual de estos se asemejan y diferencian.

Así mismo, es de gran interés dejar a la comunidad estudiantil una investigación sobre este tema que es tan nuevo y poco explorado a nivel académico, la cual sirva como referencia bibliográfica a futuras monografías. Por otro lado, es importante reforzar los conocimientos sobre esto, debido a la alta competencia en el ámbito laboral del contador público en la cual sobresale el que más preparado se encuentra.

Por otro lado, La presente investigación es de tipo cualitativa y el método utilizado es el inductivo, debido a las características que esta tiene. Así mismo, el enfoque

metodológico es el descriptivo puesto que se hace una identificación de características y procedimientos del tema abordado. De igual forma, las fuentes de investigación que se utilizaron fueron las secundarias, principalmente artículos científicos y libros. Por último, la técnica de recolección de datos que se empleó fue la revisión documental, dado que esta investigación está sustentada en un riguroso análisis documental de libros, noticias y leyes que abordan el tema.

En el primer capítulo, se abordan conceptualmente los principales términos que tienen relación y relevancia en la investigación; así mismo, se hace un comparativo entre los conceptos involucrados determinando sus similitudes y diferencias.

En el segundo capítulo, se identifican las técnicas y procedimientos que aplican tanto la auditoría forense como la revisoría fiscal en el ejercicio de sus funciones.

Por último, en el tercer capítulo se hace un comparativo entre las técnicas antes mencionadas, así como la determinación del aporte de la auditoría forense en el ejercicio de la revisoría fiscal y, finalmente se determinan por medio de tres ejemplos, cuáles son las consecuencias de la no implementación de estas técnicas en las organizaciones.

## **1. ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN**

De acuerdo a la revisión bibliográfica que se realizó en esta monografía, se encontraron los siguientes antecedentes de investigación.

En primer lugar, el contador público Lewin Bet Castilla Torres (2015), de la Universidad de Cartagena, a través de su artículo "La auditoría como ejercicio generador de herramientas gerenciales para reducir los riesgos de fraude en los entes económicos" en la revista saber, ciencia y libertad, realiza un acercamiento al concepto de auditoría forense, de igual manera a todos aquellos casos que han sido revelados por procesos de auditoría en organizaciones de gran importancia, y así mismo, identifica cómo este tipo de auditoría se convierte en una herramienta fundamental para prevenir y mejorar los procedimientos que influyen directamente con hechos fraudulentos dentro de las entidades.

En este sentido, Castilla considera que la auditoría desde sus inicios se ha encargado de investigar las actividades comerciales de las organizaciones con el objetivo principal de detectar los fraudes que se puedan presentar dentro de las mismas; sin embargo, para el autor son procedimientos que se han quedado cortos en su actuar, pues no logran trascender a la mejora de políticas tanto contables como administrativas, con el fin de erradicar todos aquellos hábitos que propendan al fraude en las organizaciones, y así, poner en riesgo su respectivo proceso en marcha.

Teniendo en cuenta lo anterior, según el autor, con el crecimiento de la actividades económicas y empresariales alrededor del mundo, no tardaron en aparecer grandes desafíos en términos de control, y fue allí cuando a pesar de los esfuerzos por sostener un equilibrio en las involucradas, Estados Unidos cae en una red de constantes fraudes, que lo obligaron a crear distintas reformas que le permitieran controlar de manera efectiva los procesos y prevenir todas aquellas actividades fraudulentas; es así como, Lewin afirma que en ese momento la auditoría empezó a jugar un papel fundamental en la confianza colectiva de la sociedad.

En una visión más puntual, Torres aclara lo que para él son los aspectos fundamentales en la auditoría forense y son: la detección del fraude, prevenir la ocurrencia del mismo y aportar la evidencia suficiente y viable a que den lugar para

posibles procesos judiciales. Al ser aclarados dichos aspectos, se convierten en la clave para minimizarlos y recuperar la confianza de la sociedad, aprendiendo y del mismo modo dejando de lado todos aquellos delitos empresariales que fueron más allá del actuar ético y legal del individuo.

Finalmente, Castilla (2015) concluye que la auditoría por sí sola no es una actividad que garantice la erradicación del fraude dentro del ente económico, pero sí puede propiciar la toma de decisiones que estén enfocadas al aseguramiento y control constante de procesos, para así disminuirlos al igual que las actividades ilícitas.

Así mismo, el artículo “La responsabilidad del revisor fiscal frente a la auditoria forense” fue publicado en el año 2017 por las estudiantes de la Universidad Simón Bolívar de Barranquilla; Nery Gamboa Caicedo y Magda Monsalve Peláez además de la estudiantede la Universidad Libre Seccional de Barranquilla; Yuleida Ariza Angarita.

En dicho artículo, el objetivo principal es analizar cuál es la responsabilidad que tiene el profesional contable que ejerce como revisor fiscal frente a la herramienta de la auditoria forense.

Es importante mencionar, según afirman las autoras que para ejercer la revisoría fiscal en Colombia no basta solo con ser un contador público, tal y como si lo es, para las funciones de auditoría. Aquel profesional que quiera obtener dicho cargo, debe demostrar competencias y facultades en la auditoria forense para que los responsables de elegirlo tengan la certeza de que está lo suficientemente capacitado para esta labor tan importante dentro de las empresas.

De la misma manera; Nery, Magda y Yuleida establecen que el ejercicio de la auditoría forense desde la revisoría fiscal debe ser entendida desde la responsabilidad de sus métodos, de forma honrada y veraz, de modo que su labor aporte a la planeación estratégica para alcanzar los objetivos empresariales. Es por ello que su compromiso está en utilizar procedimientos de aplicación conscientes de su razonabilidad y, dictámenes lo suficientemente críticos y objetivos que aporten validez y se constituyan en prueba legal para actuaciones judiciales.

Finalmente, las estudiantes exponen sus propias conclusiones respecto a la información captada, estudiada y analizada. Iniciando por las características

principales que debe poseer el auditor forense para cumplir a cabalidad con sus funciones; así como, la cercanía de la revisoría fiscal a la auditoría con la implementación de las NIIF.

Por último, está la monografía desarrollada por Carolina Guillen Reina y Edwar Geovanny Domínguez, estudiantes de la Universidad del Valle sede Cali, la cual fue presentada en el año 2018 y denominada "Enseñanza de la auditoría forense en el programa académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle".

Domínguez y Reina construyen como objetivo general, describir la importancia que representa la enseñanza de la auditoría forense para el programa académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle; la metodología aplicada es de carácter descriptiva y resaltan que es una investigación exploratoria, dado que sobre este tema la información no es abundante como sí lo es para otros temas que tienen más tiempo en el campo.

Los autores, plantean una problemática muy conocida a nivel nacional e internacional y son los casos de fraude que han surgido al pasar de los años en Colombia, mencionando algunas de las organizaciones más grandes del país que se han visto envueltas en estas situaciones fraudulentas. Adicional a eso, comparten cifras porcentuales, obtenidas gracias a unas encuestas realizadas a determinada muestra de empresas donde concluyen, que más del 32% de las encuestadas han sufrido durante los últimos dos años algún tipo de fraude.

Cabe resaltar que hicieron un análisis de las 10 mejores universidades de Colombia según Universia Colombia, buscando en cuál de ellas dentro de las mallas curriculares existían temas de auditoría forense, llegaron a la conclusión que sólo una, la Universidad Externado de Colombia ofrece una materia que aborda este tema; por otro lado, en la Pontificia Bolivariana se ofrece un postgrado de auditoría forense, pero no abordan la temática en los pregrados.

Por último, Domínguez y Reina, proponen como resultado de su investigación, crear una electiva profesional llamada "Auditoría Forense" y anexan un documento donde tienen la presentación del mismo, los prerrequisitos, las temáticas que se pueden abordar y cómo se desarrollaría.

## **2. PLANTEAMIENTO PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

Con el transcurrir de los años y el proceso de globalización en el que se ha visto inmerso todo el mundo, los casos de corrupción y el riesgo de cometer actos delictivos dentro de las organizaciones ha sido una constante problemática; es allí, donde la auditoría forense ha venido jugando un papel fundamental dentro de la revisoría fiscal, permitiéndole detectar y combatir los delitos cometidos por parte de colaboradores deshonestos o personas externas al ente económico.

La experiencia del profesional en auditoría forense es un factor clave y debe estar fundamentada en conocimientos contables, legales y de auditoría con el fin de proporcionar a la revisoría fiscal garantías para la prevención y corrección de los fraudes que se presenten al interior de las entidades.

Es importante aclarar que, siendo la auditoría forense fundamental en el ejercicio de la revisoría fiscal, es esta última, quien realmente tiene las responsabilidades tanto empresariales como sociales, actuando como ente facilitador entre las entidades y el Estado; lo anterior con el fin de tomar las decisiones pertinentes en pro de mejorar los sistemas de control interno dentro de las organizaciones, buscando la forma de aplicar aquellos procedimientos no solo de manera correctiva sino desde un enfoque preventivo y permanente.

No obstante, es preciso indicar que la revisoría fiscal como órgano independiente dentro de las organizaciones, no alcanza a abarcar completamente todas las áreas de la misma, reduciendo así, su capacidad para detectar posibles irregularidades en tiempo real. Siendo vital en organizaciones propensas a delitos o fraudes, la implementación de un programa de auditoría forense que actúe de manera constante, proporcionando información verídica y actualizada, que sirva de apoyo y complemento al ejercicio del revisor fiscal a cargo.

Es así como, el fraude y la corrupción dan pie a que los crímenes corporativos se mantengan en un constante aumento dentro de las organizaciones, lo que genera gran obstaculización en el desarrollo del mercado y convirtiéndose en una amenaza para el crecimiento de la economía. Por ende, los profesionales en esta área deben estar altamente calificados para hacer frente a los nuevos retos en materia tanto ética

como legal, para resolver conflictos directamente relacionados con delitos organizacionales.

Todo lo anterior, expone los riesgos en los que las organizaciones se pueden ver inmersas, al no identificar y poner en marcha la correcta dinámica que deben tener los diferentes procesos de control interno, auditoría forense y revisoría fiscal; esto, haciendo imperativas las acciones detectivas para finalmente tomar las correctivas correspondientes, siendo en este caso, constantes los monitoreos desde el enfoque de la auditoría forense, como fuente de suministro para los procesos de revisoría fiscal.

### **2.1. Formulación del interrogante de investigación**

¿Cuáles son los aportes de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia?

### **2.2. Sistematización del problema**

¿Qué es la auditoría forense, la revisoría fiscal y cuáles son sus características?

¿Cuáles son las herramientas que utiliza la auditoría forense y la revisoría fiscal para hacer frente a los delitos o fraudes corporativos?

¿Cuál es el aporte de la auditoría forense como prevención para minimizar riesgos financieros?

### **3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **3.1. Objetivo general**

Determinar los aportes de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia.

#### **3.2. Objetivos específicos**

- Describir conceptualmente los términos de revisoría fiscal y auditoría forense.
- Identificar las técnicas y procedimientos que utiliza la auditoría forense y la revisoría fiscal para hacer frente a los delitos o fraudes corporativos.
- Presentar el aporte de la auditoría forense como prevención para minimizar riesgos financieros.

#### **4. JUSTIFICACIÓN**

Para el desarrollo económico de la sociedad actual se hace necesaria la constante intervención del Estado, para suplir aquellos vacíos normativos generados por los cambios que se dan a nivel global y que deben ser adoptados por el país.

Dentro de este contexto, las economías se han visto involucradas en diversos casos de corrupción y fraude que han sido destacados a nivel mundial por el grado de importancia de las empresas e instituciones del Estado que se han visto vinculadas a estos escándalos.

Teniendo en cuenta lo anterior, éste proyecto de investigación quiso acercar al lector a los casos más sonados de corrupción en Colombia, donde puedan entender por qué sucedieron, cuáles fueron sus características y porque no se lograron detectar a tiempo en la auditoría interna y revisoría fiscal dentro de los entes económicos involucrados; adicionalmente, se expuso la influencia que tuvieron estos procesos dentro de las organizaciones y que son herramientas fundamentales para que la revisoría fiscal actúe de manera oportuna y eficiente en cuanto a sus procedimientos.

Es de precisar que, si la revisoría fiscal logra ser vulnerada o detecta irregularidades en las transacciones, se aplicarán las técnicas de auditoría forense para determinar las causas y dictaminar las recomendaciones correspondientes al caso. Teniendo en cuenta que, esta rama de la auditoría no es constante dentro de las organizaciones, solo se ejercerá luego de hechos particulares.

De esta manera, la contaduría pública a través del ejercicio de la revisoría fiscal y utilizando todos los mecanismos proporcionados por la auditoría forense, permite analizar y revisar detalladamente la información financiera, convirtiéndose en un instrumento integral para identificar aquellas falencias y prácticas erróneas en la generación de datos organizacionales.

En consecuencia, la pertinencia de esta monografía desde el punto de vista académico, se fundamentó en la necesidad que existe actualmente dentro del campo estudiantil de investigaciones relacionadas con este tema.

## **5. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN**

Para dar respuesta a la formulación del problema de investigación, es clave determinar métodos apropiados que permitan obtener información necesaria que garantice resultados fiables, y así dar cumplimiento a los objetivos planteados. Es así como, se apoyaron de diversas técnicas de recopilación de datos, a fin de analizarlos y presentar conclusiones de acuerdo a lo indagado.

### **5.1. Tipo de investigación**

A través del tiempo han existido distintas formas de pensamiento que han desarrollado diferentes caminos en la búsqueda del conocimiento, lo que permitió que la investigación se pueda dividir en dos tipos: el primero es el tipo cuantitativo, el cual "utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin de establecer pautas de comportamiento y probar teorías" (Fernández, Hernández, & Baptista, 2014, p. 4)

Por otro lado, está el tipo cualitativo que "utiliza la recolección y análisis de los datos para afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación" (Fernández, Hernández, & Baptista, 2014, p. 7).

Teniendo en cuenta lo anterior, la investigación de la presente monografía es de carácter cualitativo puesto que, se realizó un análisis documental con el fin de determinar aquellos aportes de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia. Adicionalmente, establecer las técnicas y procedimientos que utiliza la misma para hacer frente a los delitos o fraudes corporativos de carácter financiero.

### **5.2. Método de investigación**

Como consecuencia de la gran diversidad de escuelas investigativas, en la actualidad existen distintos métodos de investigación que se pueden utilizar de acuerdo al estudio que se lleve a cabo. Los métodos de razonamiento más utilizados son el deductivo y el inductivo; "el primero de ellos consiste en tomar conclusiones generales para obtener explicaciones particulares, éste inicia con el análisis de los postulados, teoremas, leyes, principios, etcétera, de aplicación universal y de comprobada validez, para aplicarlos a soluciones o hechos particulares" (Bernal, 2010, p. 59).

Por otra parte, para Bernal (2010) el método inductivo utiliza el razonamiento para obtener conclusiones que parten de hechos particulares aceptados como válidos, para llegar a conclusiones cuya aplicación sea de carácter general. El método se inicia con un estudio individual de los hechos y se formulan conclusiones universales que se postulan como leyes, principios o fundamentos de una teoría (p.59).

De acuerdo con las definiciones anteriores, para esta monografía aplica el método inductivo, realizando una investigación de tipo revisión documental.

### **5.3. Enfoque metodológico**

En los trabajos de investigación existen cuatro enfoques metodológicos reconocidos a nivel general, estos son: exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativos. Cabe resaltar que a nivel de pregrado se aplicaron solo los dos primeros; mientras que, para niveles educativos más altos están los últimos respectivamente.

En esta monografía se aplicó el enfoque descriptivo, el cual, dicho con palabras de Fernández, Hernández, & Baptista (2014) busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan éstas (p. 92).

### **5.4. Fuentes de la investigación**

En el desarrollo de cualquier proceso investigativo, obtener datos confiables y válidos es un arduo trabajo, debido a que cualquier fuente no es lo suficientemente seria y fidedigna para sustentar lo que se estudia. Es así como, definir las fuentes de información se convierte en un factor determinante para la recolección de elementos claves para el respaldo que debe tener toda monografía.

En consecuencia, para Bernal (2010) existen dos tipos de fuentes para la recolección de información, las fuentes primarias comprenden aquellos individuos, entidades, hechos, entorno, etcétera, mediante los cuales se adquiere información directa; en otras palabras, donde se generan los datos. De forma tal que, se convierte en

referencia de primera mano o desde el lugar de los sucesos (p. 191).

De acuerdo con Bernal (2010) también, están las fuentes secundarias las cuales presentan información sobre la cuestión que se va a investigar, pero cabe enfatizar que no son la fuente donde nacen los hechos, sino que sólo los relacionan. Algunas de las fuentes secundarias más utilizadas para la recolección de datos por lo general son de carácter documental, entre ellas están: libros, revistas, artículos, algunos medios de comunicación, etcétera (p. 192).

Para el presente trabajo de investigación se utilizaron fuentes secundarias, donde se acude a artículos de carácter científico, algunos escritos y revistas indexadas, que cumplen con las características de fuentes confiables para la recolección de datos y que permiten la adquisición de conocimientos explicativos sobre la auditoría forense y su relación con el ejercicio de la revisoría fiscal.

Adicionalmente, para abordar los casos de corrupción y fraude organizacional más sonados en el país, se consultaron notas investigativas de diferentes periódicos reconocidos a nivel nacional, los cuales a través de sus indagaciones dan cuenta de las principales características de estos. Así mismo, de los implicados en cada caso y las repercusiones a las que tuvieron lugar.

### **5.5. Técnicas de recolección de información**

Las técnicas de recolección de datos se determinan según el tipo de investigación que se esté desarrollando, en ese sentido, para la presente que es de carácter cualitativo se obtuvieron datos a través del análisis de indagaciones previas sobre el tema, artículos indexados, noticias relacionadas y documentos afines.

Según Bernal (2010), las técnicas de recolección de información más utilizadas son la encuesta, la entrevista, la observación directa, el análisis de documentos y el internet (p. 192).

Teniendo en cuenta lo anterior, la técnica que se utilizó en el desarrollo de esta monografía fue la revisión documental, que según Bernal (2010), consiste en estudiar de manera sistemática material impreso y digital, que permite la construcción del marco teórico de la investigación; y adicional a esta técnica, se

utilizará el internet como mecanismo para la obtención de datos, siendo claramente uno de los medios más utilizados adquirir información (p. 194).

Por consiguiente, la presente monografía es el resultado de un compendio de investigaciones individuales de los conceptos involucrados, desde la perspectiva de diferentes autores relevantes, no solo a nivel nacional sino internacional. A su vez, ejecutando los filtros correspondientes que permitieron dar respuesta y seguimiento a los objetivos propuestos de la investigación y, finalmente, analizando todos los factores que dieron alcance para identificar aquellos aportes que desde un enfoque teórico y práctico proporcionan las herramientas y sustentan dicho estudio.

## **6. DESCRIPCIÓN CONCEPTUAL DE LOS TÉRMINOS DE REVISORÍA FISCAL Y AUDITORÍA FORENSE.**

El campo de investigación el cual estudia esta monografía es muy amplio, lo que ha permitido que, a través del tiempo, diferentes autores hayan incursionado en la materia, a fin de construir un concepto personal sobre temas como: control, control interno, fraude, corrupción, auditoría, auditoría forense y revisoría fiscal. Ahora, se examinarán dichos conceptos desde las distintas posturas de escritores, los cuales se irán planteando a continuación.

### **6.1. Conceptos asociados a la auditoría forense y revisoría fiscal.**

Para abordar este primer capítulo de conceptualizaciones, es necesario entender en primera medida, algunos conceptos que hacen parte fundamental en la ejecución de procedimientos, tanto de auditoría forense como de revisoría fiscal dentro de las organizaciones.

Como señala Montaña (2013), "Control es el proceso de medir los resultados en relación con los planes, diagnosticando la razón de las desviaciones y tomando las medidas correctivas necesarias" (p. 55).

Es así como, en las organizaciones es fundamental hacer un seguimiento constante a los objetivos que se plantean, para detectar de manera oportuna cada una de las inconsistencias o errores que se presenten en los procesos y poderlos corregir de forma rápida, para lograr la optimización de los recursos.

Siendo el control una función de los administradores de las organizaciones, es preciso señalar que debe ir siempre de la mano con la planificación, organización y dirección adecuada, para que así en conjunto permitan cumplir con los resultados esperados por el gobierno corporativo.

Conforme a las líneas anteriores, bajo la misma dinámica se hace necesario abordar el concepto de control interno.

Estupiñán (2015) menciona que:

Control interno es un proceso ejecutado por la junta directiva o consejo de administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencial) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarle seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Suficiencia y confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (p. 27).

En este sentido, todas aquellas organizaciones que cuenten con un sistema de control interno actualizado y bien ejecutado, tendrán resultados óptimos gracias a la eficacia en sus operaciones; adicional a esto, la información financiera presentada revelará datos fidedignos de la realidad de la empresa.

Así mismo, Coopers & Lybrand en 1997 afirmaron que:

El control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables (p. 4).

Lo dicho hasta aquí supone que, el control interno le permite al profesional de la contabilidad quien lleva a cabo una revisión minuciosa de todos los procesos, determinar si se están cumpliendo a cabalidad las normas y regulaciones exigidas por la empresa en sus estatutos, y del mismo modo por las normas aplicables dentro del territorio nacional.

Después de dejar claro el concepto de control, a continuación, se pretende abordar la definición del fraude.

El fraude se define como despojar mediante engaño ya sea a una persona natural o jurídica, dentro de las menciones que se relacionan con los llamados delitos de cuello blanco son referidos a las defraudaciones que se han hecho a los entes corporativos. (Estupiñán, 2015, p. 263).

El autor se refiere al fraude como una mentira que se lleva a cabo con fines netamente personales, en la cual se afectan a personas u organizaciones para obtener un beneficio propio, sin importar las consecuencias y los efectos adversos que se puedan presentar.

Por otro lado, desde el punto de vista de Hernández (2018) el fraude "Se refiere a un asunto intencional, por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, a través del engaño para tener una ventaja o beneficio ilegal".

La definición anterior es más específica sobre fraudes que pueden ocurrir dentro de una organización por parte de los altos mandos del gobierno corporativo, quienes utilizan sus influencias en las operaciones de la entidad para modificar y manipular la información financiera y así apropiarse de recursos y cometer el famoso delito de enriquecimiento ilícito.

Como se ha mencionado anteriormente, el fraude es una conducta directamente relacionada con el concepto de auditoría forense y control interno, es por esto que, en 2018, Márquez Arcila sostuvo que:

El delito de fraude es perpetrado por individuos y organizaciones para obtener dinero, bienes o servicios, así como para evitar pagos y pérdidas de servicios, o para asegurarse ventajas personales o de negocio. La comprensión de cómo se lleva a cabo este delito es fundamental para las organizaciones, ya que se ha convertido en una de las principales causas de pérdida financiera y de reputación en la actualidad (p. 25).

Es en este tema, donde se compara la situación actual de Colombia frente al resto de mundo en materia de corrupción, en el cual para el año 2020 según cifras de TRANSPARENCY INTERNATIONAL the global coalition against corruption, el país se posiciona en el puesto 92 del ranking mundial, el cual está comprendido por 180 países.

Según las cifras expuestas anteriormente, Colombia sigue en un proceso de estancamiento, el cual se ha visto reflejado en la última década por los diversos casos

de corrupción perpetuados por individuos mal intencionados tanto del sector público como del privado, quienes ponen en riesgo la competitividad y la eficacia del país.

Teniendo en cuenta lo anterior, la mayoría de casos de fraude son resultado de corrupción dentro de las organizaciones; por ende, se hace necesario definir dicho concepto.

El riesgo de corrupción es la probabilidad de que la empresa sufra un perjuicio o un daño, como consecuencia de su vinculación directa o indirecta, real o no, con actos de corrupción cometidos o facilitados por acciones u omisiones de alguno de sus socios, representantes, directores, administradores, colaboradores, empleados o contratistas de cualquier nivel. (Martínez, 2020, p.19).

Es así como, el anterior concepto esclarece y pone en evidencia la deficiencia que existe en diferentes grupos sociales sobre el concepto y aplicación de la ética, tanto para el desarrollo personal como el profesional. Las prácticas que llevan a cometer actos de corrupción, sobrepasan todas aquellas obligaciones y deberes que como profesionales adquieren los individuos, limitando el progreso de los demás, con el fin de generar un beneficio individual.

Sin embargo, claro está que para que se concrete la corrupción deben existir condiciones específicas que motiven al individuo a cometer determinado acto, de esta manera, a juicio de Argandoña (2007):

La corrupción es el resultado de tres factores: oportunidad, beneficio y riesgo. La concentración de poder de decisión en una persona, sin un control suficiente, crea la oportunidad. El beneficio se deriva de los ingresos que puede obtener el corrupto, que estarán relacionados con los beneficios o costes que puede hacer recaer sobre el que paga. Y el riesgo viene dado por las posibilidades de que la corrupción sea descubierta y por la dureza del castigo (p. 2).

Hecha esta salvedad, es fundamental analizar no solo aquellos factores que propician el comportamiento corrupto en el ser humano, sino también potencializar dentro de las entidades ideas que permitan disminuir los índices de fraude.

Algunas ideas para erradicar el flagelo de la corrupción en las organizaciones, se deben basar en educar con integridad al individuo, especialmente bajo los

lineamientos de la honradez; de esta manera, cuando el ser tiene bases de comportamientos establecidas, será más fácil que dentro de las empresas se fomente y promueva constantemente la transparencia, y se sensibilice al capital humano sobre los riesgos que pueden generar los actos de corrupción para la entidad y su entorno. Del mismo modo, se deben implementar el control social, excluir grupos que motiven la corrupción y mejorar constantemente la administración, con el fin de controlar aquellos puntos claves que propicien actividades ilícitas.

## **6.2. Conceptualización de auditoría forense**

Para comprender mejor, a continuación, se indicarán algunos conceptos emitidos por autores especializados en materia de auditoría, que permitirán entender el contexto de la investigación.

Gamboa, Jiménez, & Vargas (2019), manifestaron que la auditoría "Es el examen crítico y sistemático que realiza una persona o grupo de personas independientes del sistema auditado, que puede ser una persona, organización, sistema, proyecto o producto, con el objeto de emitir una opinión independiente y competente" (p. 34).

Como se afirmó en el párrafo anterior, la auditoría tiene como objetivo llevar a cabo una evaluación rigurosa de todos los procesos dentro de las entidades, ésta regularmente es ejecutada no sólo por entidades externas a la organización, sino también por personas naturales que tengan la capacidad de ejercer un juicio profesional de carácter objetivo, sin ser permeado por conflictos de intereses, que posibiliten la mejora continua de la entidad.

No sólo Gamboa, Jiménez, & Vargas (2019), sino también en el año 2013, Puerres agregó que:

La Auditoría es eminente investigativa, analítica, crítica y creativa en todo lo referente a los aspectos contables, administrativos, operacionales, económicos y sociales de las entidades económicas. Tiene su fuente principal en la lógica de la que se sustentan las matemáticas y estadísticas; en la comunicación, la ética y la teoría del conocimiento. Debe formular conceptos únicos que correspondan a su forma peculiar de ser, a su propia naturaleza, a su de actuación independiente (p. 9).

Con respecto a lo anterior, el autor subraya las características fundamentales en un proceso de auditoría; además, refleja las técnicas que se deben aplicar en su ejecución, las cuales comprenden no solo herramientas cuantitativas sino también cualitativas, que permiten analizar el ente económico desde una perspectiva integral.

Los anteriores conceptos terminan concluyendo que "La auditoría proporciona una valoración sobre la validez y eficacia de los sistemas de gestión implantados. En un segundo nivel está informando el grado de implantación de la documentación del sistema de gestión (manuales, procedimientos, instrucciones, planes, etc.)" (Sevilla, 2012, p. 20).

En otras palabras, lo anterior indica que la auditoría califica objetivamente los sistemas establecidos por los entes económicos, verificando que las actividades y/o procesos se desarrollen de acuerdo al reglamento prescrito en los estatutos de la organización.

Es importante resaltar que, "La importancia de la auditoría forense radica en que permite descubrir y encontrar engaños fraudulentos en diferentes campos; permitiendo realizar controles contra las irregularidades que presentan las empresas tanto públicas como privadas" (Arbeláez, Correa Cruz, & Silva Silva, 2013, p. 218).

La auditoría es un proceso sistemático, independiente y documentado, que requiere planeación y estudio preliminar, con miras a obtener, por medio de procedimientos de auditoría, evidencia suficiente y competente, evaluarla de manera objetiva y determinar el cumplimiento de los criterios definidos, para luego emitir un informe. (American Accounting Association, citado por Montaña, 2013).

Teniendo en cuenta lo anterior, la auditoría hace referencia al análisis y comprobación integral de la información financiera en búsqueda de la optimización de los recursos y confiabilidad que debe representar el ente económico.

Salomón Doroteo, Rojas Tamayo, Castillo Prieto, Guevara Rojas, & Tapia Iturriaga, (2016) indicaron que:

La auditoría es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planteados, que las políticas y procedimientos establecidos se han observado y respetado. Es evaluar la forma en que se administra y opera para

aprovechar al máximo los recursos (p. 18).

Explicado desde diferentes autores el concepto, es importante mencionar que existen 14 tipos de auditoría dentro de los cuales se encuentran: "Financiera, Interna, Externa, Operacional, Gubernamental, Integral, Administrativa, Fiscal, Calidad, Informática, Legalidad, Ambiental, Marketing y Forense" (Salomón Doroteo, Rojas Tamayo, Castillo Prieto, Guevara Rojas, & Tapia Iturriaga, 2016, p. 29).

Teniendo claro qué es la auditoría desde distintas perspectivas, es importante resaltar que ésta se divide en diferentes ramas que se adaptan a las necesidades de las organizaciones. Para esta investigación, es fundamental profundizar en el concepto de auditoría forense, dado el sentido que se plantea para esta monografía.

En términos de contabilidad, la auditoría forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. (Estupiñán, 2015, p. 402).

Por otro lado, desde la posición de Fonseca (2015):

La Auditoría Forense es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, lo financiero, administrativo, cultural, social, político, salud, ambiental, tecnológico, entre otros conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y negocios para mostrar los resultados de información y el dictaminar con las evidencias y pruebas en los tribunales apropiados para la administración de justicia sirviendo como perito auxiliar de la misma. (p. 38 - 39).

En consonancia con los delitos, es fundamental la implementación de procedimientos que permitan la identificación oportuna de prácticas inadecuadas dentro de la organización, y del mismo modo, se conozcan los responsables de estos, a fin de dar cumplimiento a lo establecido por la ley.

En relación con lo anterior, en el año 2019, Gamboa, Jiménez, & Vargas señalaron que: "La auditoría forense es una técnica de gran utilidad y colaboración para la investigación de cuerpos de abogados, departamentos de investigación policial, fiscal

y judicial permitiendo esclarecer posibles actos ilícitos o delitos" (p. 240).

Desde la posición de Márquez Arcila (2018) "es definida como una disciplina que sirve como asesor experto a quienes imparten justicia, en la investigación y obtención de evidencia, acerca de la existencia de un delito financiero o relacionado con los activos de la organización" (p. 18).

Así mismo, también es un concepto abordado por Salomón Doroteo, Rojas Tamayo, Castillo Prieto, Guevara Rojas, & Tapia Iturriaga (2016) quienes determinan que "la auditoría forense es una revisión especializada que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero, por medio de los siguientes enfoques": la auditoría forense preventiva, que implica tomar medidas y determinaciones en el presente para evitar fraudes en el futuro; mientras que, la auditoría forense detective, conlleva tomar medidas y determinaciones en el presente respecto de fraudes sucedidos en el pasado (pp. 28-29).

Todo esto parece confirmar, que la auditoría forense no es solamente una herramienta utilizada por los profesionales de la contabilidad para definir errores financieros dentro de las organizaciones; sino que también, es empleada por la rama judicial, que busca determinar responsabilidades penales, para dar cumplimiento a las leyes establecidas y disminuir los actos delictivos dentro de las empresas, también conocidos como fraudes o casos de corrupción organizacional.

### **6.3. Descripción de revisoría fiscal**

En consecuencia con los párrafos anteriores, existe un déficit en actividades de control y fiscalización dentro de las organizaciones; sin embargo, la solución a este tipo de actividades se basa en la correcta implementación de áreas o departamentos que se especialicen en control interno, auditoría y especialmente en revisoría fiscal, esta última, será pieza clave para evaluar de manera oportuna y eficiente todos los procesos de las entidades, a fin de disminuir los actos ilícitos dentro de las organizaciones.

Por otro lado, el Consejo Técnico de Contadores Públicos en el año 2001 planteó que: "La Revisoría Fiscal es una actividad de fiscalización integral fundamentada en

el interés público, debe ser orientada por un contador público y éste se podrá apoyar en conceptos de peritos o contar con auxiliares cuando se requiera" (p. 1).

El concepto anterior menciona una realidad muy importante en cuanto a la revisoría fiscal se refiere, dado que este organismo debe estar apoyado con los auxiliares que requiera para llevar a cabo su labor de manera integral, buscando expertos en las distintas áreas de la empresa para que puedan detectar más fácil las falencias y las fortalezas de la organización.

Así mismo, para el año 2015 Castro, Fernández, & Bolívar expusieron que:

La Revisoría Fiscal es una actividad legal, que propende por la vigilancia imparcial e independiente de la gestión contable y, por lo tanto, se requiere que quien la ejerce cumpla con las cualidades y el profesionalismo exigidos por la Ley, y en concordancia con las necesidades actuales del mundo empresarial. (p. 77).

En ese sentido en 2011, desde la posición de Peña Bermúdez la revisoría fiscal es definida como:

Una institución adscrita económicamente a la empresa, que por ley, estatutos o en forma voluntaria debe tenerla, para que represente a los propietarios frente a la administración, a la comunidad frente al ente económico en el cual actúa, vele por el cumplimiento de las disposiciones legales, estatutarias y de la asamblea de accionistas, socios o asociados, dictamine los estados financieros que prepare el ente económico, ateste hechos contables y financieros, determine lo adecuado del control interno (organizacional) promoviendo su mejoramiento para salvaguardar sus bienes, e imparta instrucciones si fuere necesario, para mejorar el sistema de dicho Control Interno, los comprobantes contables y el archivo de la correspondencia (p. 57).

El párrafo anterior señala, las funciones principales que tiene el revisor fiscal dentro de las organizaciones y, la importancia que implica realizar eficientemente su labor para que los usuarios de la información financiera y contable puedan tomar decisiones.

De igual manera, Manco Posada (2014) describe la revisoría fiscal como:

El examen crítico, sistemático y detallado de los sistemas de información financiera, de gestión y legal de la sociedad, realizado con independencia por un contador público y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la razonabilidad de la información financiera, la eficacia, eficiencia y economía en el manejo de los recursos y del apego de las operaciones económicas a la normas contables, administrativas y legales que le son aplicables para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma (p. 68).

Dicho de otra forma, el autor enfatiza en la capacidad que tiene el revisor fiscal para actuar de manera independiente e inmediata frente a los hallazgos encontrados, sustentados con evidencia suficiente y útil para su dictamen final; siendo así, de gran apoyo para la mejora constante de la organización y en caso que lo requieran las entidades del Estado.

Desde otro punto de vista, Blanco Luna en el año 2017 planteó que:

La revisoría fiscal es un órgano de fiscalización al que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señalan la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales (p. 7).

Evidentemente, la revisoría fiscal no es solamente una herramienta que la normatividad proporciona a las organizaciones en pro de mejorar la operatividad de la misma; sino que, su accionar va más allá de generar un dictamen y se convierte en un organismo que evalúa de manera constante elementos primordiales del ente económico, de manera autónoma pero fijado a los lineamientos que la ley determina; además, es fundamental como organismo revisor y supervisor para el Estado.

Por otro lado, el 1 de Julio de 2021 Rafael Franco Ruiz realizó una conferencia vía Microsoft Teams con un grupo de representantes de la Universidad Autónoma Latinoamericana, en la cual el tema principal abordado fue cómo diferenciar la revisoría fiscal de la auditoría. (Rafael Franco-Ruiz, 2021)

En medio de sus intervenciones; afirma que, en Colombia este tema está lo suficientemente reglamentado, tanto así, que existen más de 480 normas que hacen alusión a este concepto, desde el código de comercio hasta la reforma al código de la policía tienen sus apartes para esto; pero en concreto, ninguna de estas reglas plantea una definición clara sobre lo que es la revisoría fiscal.

Entonces, en la ausencia de dicha definición, Franco en una reciente exposición "Revisoría fiscal ¿Qué debe hacer?, ¿Cómo debe hacer?" del año 2020, planteó que:

“La revisoría fiscal es una institución de fiscalización de origen legal y carácter especializado a la cual por Ministerio de la ley le corresponde vigilar integralmente los entes económicos su funcionamiento actividades y operaciones, así como su información y las decisiones de sus administradores todo ello en procura de la protección del bien común y de los valores e intereses en él involucrados”.

En esta presentación, Ruiz hace énfasis en una característica que diferencia la revisoría de la auditoría. La revisoría fiscal está de manera constante dentro de las organizaciones, mientras que, la auditoría es una labor que se hace de manera posterior a un hecho. De ahí se afirma, que la segunda no puede ser útil en función preventiva y de control, caso contrario ocurre con la primera, que siendo permanente e integral puede recomendar acciones al gobierno corporativo antes, durante y después de las planeaciones organizacionales en pro de evitar fraudes corporativos.

En el mismo sentido, se aborda una discusión común en el ámbito del profesional contable, la cual advierte la incapacidad del revisor fiscal para abarcar todo el ente económico. Es allí donde, Rafael devela una deficiencia a nivel general en el ejercicio de la revisoría fiscal. La poca implementación de tecnología que permitan analizar datos de manera más rápida y eficiente, reduce en gran cantidad la obtención de buenos resultados en los sistemas de control interno de las entidades.

De igual forma, señala que la función principal de la revisoría fiscal es servir de institución reguladora dentro de la organización, para que todos los interesados en las operaciones de la misma, puedan estar representados en un ente independiente de subordinación del gobierno corporativo.

Franco Ruiz en el 2017 afirmó que:

La Revisoría Fiscal ha cumplido una función social en la historia del país como herramienta central del control, distribución de la producción, pero sus procedimientos no han avanzado desde sus orígenes, lo que sí ha hecho la sociedad, pues estos solo se han constituido por deficientes adaptaciones de prácticas ajenas, elaboradas con objetivos diferentes, con énfasis en el hacer y sin preocupación por el saber.

Lo anterior indica que, a través de los años el ejercicio de la revisoría fiscal se ha quedado rezagado frente a la constante evolución empresarial producto de la globalización, lo que permite que los perpetradores de los fraudes organizacionales se sientan más impulsados a actuar; valiéndose de la libre interpretación que en ocasiones se le da a la norma por parte de los profesionales contables.

El mismo autor señala que:

La revisoría fiscal es una institución en crisis, especialmente por falta de credibilidad, originada por una cuestionada actuación en empresas enfrentadas a procesos concursales, sin que quienes tuvieron la responsabilidad del control organizacional hubiesen informado de la existencia de situaciones irregulares que permitieran tomar medidas preventivas en un momento oportuno. (Franco, 2000, p. 1).

Por otro lado, el 14 de septiembre de 2020, Franco Ruiz estuvo en una conferencia con miembros del Colegio de Contadores Públicos de Norte de Santander, donde el tema central de discusión fueron las funciones del revisor fiscal. A continuación, se presenta lo expuesto por el profesional:

Tabla 1 Funciones del revisor fiscal

| FUNCIÓN                                                                                                                                   | ATRIBUCIÓN                                                                                                  | INFORME                                         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 1. Cerciorarse que las operaciones que se celebren o cumplan, se ajusten a los estatutos, a las decisiones de asamblea o junta de socios. | Vigilancia de las operaciones del ente fiscalizado.                                                         | Dictamen sobre regulación estatutaria           |
| 2. Detectar oportunamente irregularidades ocurridas en el funcionamiento de la entidad y el desarrollo de sus negocios.                   | Vigilancia legal, administrativa y operacional de transacciones, desarrollo de negocios; convocar asamblea. | Denuncia de irregularidades                     |
| 3. Colaborar con las autoridades que ejerzan inspección y vigilancia y rendir los informes a que haya lugar                               | Vigilancia legal y cumplimiento de requisitos especiales de autoridades de inspección y vigilancia.         | Denuncia de irregularidades, atestaciones.      |
| 4. Velar porque se lleve regularmente la contabilidad, las actas .....                                                                    | Vigilar la llevanza de la contabilidad, convocar asamblea                                                   | Instrucciones, Dictamen                         |
| 5. Inspeccionar asiduamente los bienes y procurar que se tomen oportunamente medidas de conservación o seguridad (propios y de terceros)  | Inspeccionar los bienes, solicitar informes convocar asamblea.                                              | Instrucción, dictamen conservación de bienes    |
| 6. Establecer el control permanente de los valores sociales                                                                               | Solicitar informes, inspeccionar controles, convocar asamblea.                                              | Instrucciones sobre control de valores sociales |

| FUNCION                                                                                                                                                                                                      | ATRIBUCION                                                                                                     | INFORME                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| 7. Autorizar con su firma todos Estados Financieros y verificar fidelidad de la información                                                                                                                  | Examinar transacciones, libros, papeles, bienes, valores, etc. para verificar afirmaciones y requisitos.       | Dictamen sobre Estados Financieros                            |
| 8. Cumplir con las demás atribuciones señaladas por las leyes o los estatutos y las que siendo compatibles con sus funciones le encargue la asamblea o junta de socios, incluidas las funciones tributarias. | Vigilar las operaciones, el cumplimiento de disposiciones, impartir instrucciones, solicitar informes.         | Instrucciones, denuncias, reportes, dictámenes, atestaciones. |
| 9. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas de lavado de activos. Ley 1762 de 2015.                                                            | Vigilancia legal y operacional de transacciones y el desarrollo de negocios, convocar asamblea                 | Reporte de irregularidades                                    |
| 10. Denunciar los actos de corrupción y la presunta realización de delitos contra la administración pública, el orden económico y social, o el patrimonio económico. Ley 1778 de 2016.                       | Vigilancia legal, administrativa y operacional de transacciones y el desarrollo de negocios, convocar asamblea | Denuncia de irregularidades                                   |
| 11. Examinar lo adecuado del control interno, incluyendo SARO, SARLAFT y SAGRLAFT, así como la conservación de libros y papeles.                                                                             | Inspección del sistema de control interno de la entidad                                                        | Dictamen sobre Control Interno                                |

Fuente: (Franco, 2020)

Teniendo claro las funciones básicas del revisor fiscal planteadas por el profesor Ruiz, es importante resaltar algo que dicho autor menciona durante todas sus presentaciones. Todo lo que emite el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no es de obligatorio cumplimiento, debido al fallo de la Corte Constitucional por medio de la sentencia C530 del año 2000, en el que básicamente el Estado hace valer su autonomía para reglamentar y expedir leyes en el territorio nacional.

En el año 2009, la Pontificia Universidad Javeriana de Santiago de Cali organizó un conversatorio sobre revisoría fiscal, siendo el exponente principal el Profesor Rafael Franco Ruiz, que en ese entonces era el presidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

De ese conversatorio, se puede resaltar la insistencia de Ruiz durante la mayor parte de su discurso, en el hecho de que el revisor fiscal debe estar permanentemente en las instalaciones de la empresa. En la actualidad, se encuentran profesionales contables ejerciendo más de 50 revisorías fiscales cada uno en Colombia. Lo anterior, le permite inferir que; el trabajo del revisor fiscal lo están realizando los auxiliares, situación que para Franco es delicada, debido al grado de responsabilidad social, legal y fiscal que tiene esta institución dentro de las organizaciones.

Así mismo, Rafael resalta que, las funciones del revisor fiscal sí y solo sí estarán regidas a lo que dispone la ley por medio de sus decretos reglamentarios y que, en ningún caso se acogerán a funciones que se estipulen en los contratos por prestación de servicios que se suscriben con las empresas.

Finalizando el discurso, critica fuertemente los informes emitidos por los revisores fiscales donde manifiestan que la información es razonable. Según Franco, este concepto no sirve de nada para los agentes sociales de las organizaciones, porque con esto no confirman si los datos son verdaderos o no. Por eso invita a los profesionales que ejercen esta labor a meterse más en el papel, y aplicar debidamente sus funciones, para que, en estos dictámenes, puedan definir si efectivamente los estados financieros reflejan o no la realidad de la empresa.

Por otro lado, el expositor señala que la revisoría fiscal tiene cuatro tipos de informes los cuales son: Instrucciones, que básicamente son las recomendaciones que da el revisor de acuerdo a los hallazgos encontrados, para mejorar los procesos; en segundo lugar, están las denuncias, que pueden ser a nivel interno o externo, para develar aquellos delitos que son encontrados en las entidades. También están las atestaciones, que son afirmaciones bajo la gravedad de juramento y, por último, están los dictámenes, que están protegidos por el derecho a la intimidad, lo cual indica que no son de uso público.

En conclusión, el trabajo del revisor fiscal es de mucho riesgo social y no puede equivocarse en el cumplimiento de sus funciones y de reserva de la información. Así mismo, es importante precisar que, la revisoría fiscal es un modelo de fiscalización que se aplica a nivel internacional, aunque solo en Colombia sea denominado bajo este nombre.

#### **6.4. Comparativo conceptual entre auditoría forense y revisoría fiscal.**

Al dar respuesta al primer objetivo específico planteado para el presente trabajo de grado, es claro precisar que, aunque existan diferentes conceptualizaciones para los términos principales de esta investigación como lo son auditoría forense y revisoría fiscal, su énfasis y aplicación conllevan a los mismos resultados dentro de las organizaciones.

Expresado de otra manera lo anterior, se determina que a través de los años se han venido estudiando a profundidad todas aquellas repercusiones que tienen para las organizaciones, la implementación de áreas tan importantes como lo son la auditoría y la revisoría fiscal; a pesar que, esta última no se encuentre vivamente expresada en la legislación colombiana.

Lo anterior no quiere decir que, la revisoría fiscal sea vista dentro de las entidades como un órgano inoperante, sino por el contrario es una herramienta de gran ayuda para los entes de control, en especial el Estado, quien le otorga la capacidad de ser auxiliar, a fin de propender por el correcto funcionamiento en materia de vigilancia e inspección de las actividades que desarrolla el ente económico.

A pesar de la importancia que tiene la revisoría fiscal tanto para las empresas como para el Estado, sus procedimientos se han estancado desde sus orígenes; de lado cuenta con herramientas fundamentales como lo son el control interno y la auditoría; la segunda, en los últimos años ha tenido grandes cambios de carácter cualitativo, pues ha estado centrada en un proceso de verificación de la documentación, haciendo que los procedimientos no sean totalmente confiables y cada vez más precarios.

Hay que mencionar además que, la revisoría fiscal se vale de expertos en contaduría

pública, quienes cuentan con amplios conocimientos en auditoría, conocimientos legales y penales y todas aquellas herramientas ofimáticas, las cuales pondrá a su disposición para aprovechar los recursos que la actividad propia de la profesión determina para efectos de dar cumplimiento a los objetivos establecidos.

Con respecto a lo anterior, es preciso determinar que un gran aliado para un proceso de revisoría fiscal es la auditoría, órgano que entre sus distintas formas de aplicación, cuenta con un énfasis forense, el cual es determinante para detectar todas aquellas irregularidades que se presentan dentro de las organizaciones y las cuales deben ser investigadas, no solo de manera profesional por el auditor y/o revisor fiscal, sino también ser elevadas a instancias mayores que impliquen elementos legales y penales.

Todas estas observaciones se relacionan también con, el impulso inherente al individuo para cometer actos delictivos dentro de la entidad; es decir, la capacidad que tienen para aprovechar determinadas posiciones organizacionales y reaccionar de manera fraudulenta con recursos económicos y físicos que no son de su propiedad. Lo anterior, es conocido como fraude o corrupción, delitos que permean al ser humano y lo llevan a actuar de manera inapropiada sin importar pasar por encima de terceros, o incluso poner en entredicho su integridad moral.

Es importante precisar, que existen factores decisivos que posibilitan y dan paso a actividades fraudulentas y corruptas dentro de las organizaciones, algunos de estos son: existencia de conflictos personales y/o profesionales dentro de colaboradores del mismo rango o incluso de diferentes, inexistencia de inspecciones en áreas con procesos importantes, incorrecta segregación de funciones dentro de los colaboradores, ineficiente control de la documentación y de los activos e inventarios, entre otras actividades que retrasan el accionar de los organismos de control para detectar aquellas irregularidades que se presentan en el entorno organizacional.

Claro está, que, aunque la auditoría forense sea una herramienta para el revisor fiscal, su accionar es totalmente diferente. La primera, es crucial para la detección de actividades ilícitas y fortalecimiento de controles; mientras que, la revisoría fiscal tiene como función el constante monitoreo de controles tanto de los sistemas

financieros como contables, y constatar que se esté llevando de manera fiable y oportuna el rastreo de falencias y elementos a mejorar; lo anterior, valiéndose de técnicas y procedimientos, a fin de generar un dictamen libre de incorrecciones materiales, lo suficientemente fiable y certero para comprobar las actividades halladas dentro de la organización.

A modo de resumen, a continuación, se exponen unos paralelos entre los diferentes conceptos abordados anteriormente para mayor entendimiento de los mismos.

Tabla 2 Comparativo de terminología

| CONCEPTO          | AUDITORÍA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | AUDITORÍA FORENSE                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | REVISORÍA FISCAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>DEFINICIÓN</b> | La auditoría se puede ajustar a las diferentes necesidades que existan en determinados ambientes de trabajo; es decir, se convierte en una herramienta organizada ya preestablecida, que opera bajo los requisitos exigidos por el ente económico, a fin de identificar aquellos desaciertos que puedan afectar la realidad de la organización. | Es una herramienta que, a través de la experticia del profesional, permite la recopilación y organización de datos de toda índole dentro del ente económico, a fin de detectar y demostrar al gobierno corporativo y demás interesados, aquellas inconsistencias y/o hallazgos que sean identificados, los cuales ponen en riesgo el funcionamiento integral de la empresa. | La revisoría fiscal debe estar atenta al cumplimiento de las disposiciones legales que apliquen a la organización, con el fin de cuidar los intereses de los socios y/o propietarios que han puesto su confianza en dicho organismo, además debe verificar constantemente las actividades de control establecidas para corregirlas o potenciarlas dependiendo el caso específico. |
| <b>SIMILITUD</b>  | Los conceptos anteriores son semejantes debido al objetivo en común que tienen, el cual implica verificar los procesos dentro de las organizaciones para determinar las fallas o incluso fraudes que se estén presentando.                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

|                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>DIFERENCIA</b> | La auditoría forense es realizada posterior a unos hechos dentro de la organización, mientras que la revisoría fiscal y la auditoría en general se hacen permanentemente. Por otro lado, la revisora fiscal goza de independencia sobre el gobierno corporativo; mientras que, las auditorías por lo general son contratadas por los mismos. |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, en el siguiente capítulo se establecen aquellas técnicas y procedimientos que utiliza la auditoría forense para hacer frente a los delitos o fraudes corporativos de carácter financiero en el ejercicio de la revisoría fiscal.

## **7. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE UTILIZA LA AUDITORÍA FORENSE Y LA REVISORÍA FISCAL PARA HACER FRENTE A LOS DELITOS O FRAUDES CORPORATIVOS.**

A través de los años, las constantes pérdidas financieras tanto de pequeñas como de grandes proporciones han sido las responsables de llevar a infinidad de organizaciones a la quiebra; es de esa manera, que con el tiempo y la evolución del entorno económico, los auditores y en especial aquellos auditores forenses se han visto en la obligación ética, moral y profesional de afianzar sus conocimientos y desarrollar nuevas habilidades que le permitan analizar, investigar, convertirse en mediadores de la ley, verificar y cuantificar las sumas involucradas en los respectivos casos, recolectar aquellas evidencias que sean de suma importancia para demostrar las incorrecciones materiales y de este modo, finalmente poder emitir un dictamen o en su lugar dar un testimonio ante la ley u organismos competentes, a fin de esclarecer la realidad de las situaciones.

### **7.1. Herramientas utilizadas por la auditoria forense**

Respecto a lo anterior, se establece la importancia que juega la experiencia del profesional en auditoría forense, a fin de convertirse en un elemento clave para un proceso de revisoría fiscal. Entre los conocimientos y habilidades esenciales que este debe desarrollar son: entendimiento sobre temas contables, auditoría, manejo de técnicas sobre riesgos y control, y en especial todo lo concerniente a las leyes que le permitan desenvolverse en los diferentes litigios en los que deben verse involucrado; permitiéndole a su vez, el desarrollo de herramientas tales como la planeación, el desarrollo del programa de auditoría, la respectiva evaluación de los hallazgos y/o resultados y, finalmente el constante y oportuno seguimiento y monitoreo al ente económico; todo lo anterior, convirtiéndose en principal fuente para su accionar.

Las herramientas anteriormente mencionadas, permiten que por medio de los estados financieros del ente económico el profesional en auditoria forense pueda detectar la inadecuada manipulación de la nómina, adulteración de los balances empresariales, el hurto de elementos tangibles e intangibles e incluso el reporte de

gastos que no concuerdan con la razón de ser de la organización; todo lo anterior, exaltando la necesidad de crear un programa de control interno y auditoría sólido, que se convierta en la fuente primaria de información al momento de identificar aquellas incorrecciones que se presenten y que puedan ser subsanadas o en su defecto controladas en mayor proporción por un sistema de revisoría fiscal claro y objetivo.

Ahora bien, es esencial entrar en un contexto amplio de la situación e identificar que son técnicas y procedimientos, los cuales para este caso deben estar asociados con auditoría, auditoría forense y en su mayor expresión en revisoría fiscal.

Inicialmente, las técnicas son herramientas o habilidades que le permiten al individuo a través de algunos procesos y procedimientos, realizar determinada actividad o ejecutar una acción; y a pesar que trabajan en conjunto, existe una diferencia clave, la cual se identifica cuando se conjugan todas esas herramientas y/o habilidades para llevar a cabo una actividad en particular. Evidentemente, todos estos estudios frente a conceptos relacionados han sido creados y desarrollados para dar respuesta eficaz y oportuna a aquellos casos que ponen en riesgos empresas en marcha y que para la mayoría de casos ya ha sido inevitable su liquidación o disolución.

Es necesario precisar, aquellos procedimientos que facilitan la aplicación de la auditoría forense y permiten cumplir con los objetivos establecidos. Efectivamente, son el resultado de la puesta en marcha de cada una de las técnicas de auditoría, es importante aclarar que no es necesaria la implementación de todos, pues eso será definido por el criterio de cada profesional a cargo, teniendo en cuenta su experiencia y respectivos conocimientos generales de la organización.

Para dar cumplimiento a las actividades como auditor forense, los especialistas contables en estas áreas de conocimiento, deben desarrollar habilidades que le permitan un amplio desenvolvimiento en temas no solo de contabilidad y auditoría, sino que debe ser complementado con leyes, litigios, comunicación y claramente debe estar incluida la experticia de un criminólogo y detective a la vez; todo lo anterior, le ayudará al profesional poner en práctica de la manera más eficaz y eficiente cada una de las técnicas y procedimientos que están establecidas para cada caso.

Tabla 3 Procedimientos de auditoría forense

| <b>PROCEDIMIENTOS AUDITORÍA FORENSE</b>         |                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>FASE 1 -<br/>Planeación</b>                  | - Reconocer la organización en general.                                                                                         |
|                                                 | - Identificar focos de fraude, recopilando elementos para la realización de este tipo de auditoría.                             |
|                                                 | - Revisar indicadores tales como: personal, comerciales y financieros, estructurales, culturales, materialidad y controles tic. |
|                                                 | - Realizar informes en los que se reconozcan incorrecciones o errores; primando la organización y evitando la improvisación.    |
| <b>FASE 2 -<br/>Desarrollo del<br/>programa</b> | - Verificar la existencia del fraude y determinar la clase que se presenta.                                                     |
|                                                 | - Investigar exhaustamente y recolectar evidencias que pongan en descubierto el delito ya dictaminado.                          |
|                                                 | - Mantener bajo custodia la información recolectada, denominada material probatorio.                                            |
|                                                 | - Reservar las evidencias como confidenciales, a fin de evitar posibles manipulaciones por presuntos perpetradores.             |
| <b>FASE 3 -<br/>Evaluación</b>                  | - Evaluar de manera objetiva cada una de las evidencias.                                                                        |
|                                                 | - Poner en práctica procedimientos analíticos establecidos por la ley.                                                          |
|                                                 | - Identificar errores y comparar la información financiera.                                                                     |
| <b>FASE 4 -<br/>Seguimiento y<br/>monitoreo</b> | - Presentar un informe de auditoría, expresando objetividad y fiabilidad en todos los resultados y/o hallazgos encontrados.     |
|                                                 | - Su objetivo principal es garantizar que los resultados de su labor se tengan en cuenta para la toma de decisiones.            |

Fuente: Elaboración propia.

Teniendo en cuenta lo anterior, es preciso mencionar que todas las evidencias deben tener características en común, las cuales se expresan de manera clara en el siguiente cuadro.

Tabla 4 Características de la evidencia

| <b>CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA</b> |                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SUFICIENCIA</b>                     | Será de carácter suficiente cuando sea capaz de soportar por sus hallazgos y dictaminar que es información razonable y fidedigna.                                                          |
| <b>COMPETENCIA</b>                     | Será competente cuando refleje datos y/o información clara, valedera y que esté libre de incorrecciones materiales o manipulaciones subjetivas.                                            |
| <b>RELEVANCIA</b>                      | Es relevante cuando guarda concordancia con los hechos que se investigan.                                                                                                                  |
| <b>ÚTIL</b>                            | Es útil cuando provee información fundamental e irrefutable, que es de gran ayuda para la toma de decisiones y por consiguiente para el cumplimiento pleno de los objetivos de la entidad. |

Fuente: Elaboración propia.

Después de clarificar las características que debe presentar una evidencia para ser tomada en cuenta por el auditor forense, este debe identificarlas, clasificarlas y ponerlas en práctica según sea el caso al que se enfrenta; claro está, que entre mayor diversidad de evidencia sean puestas en marcha, tendrá mayor perspectiva de la realidad de la entidad. Por consiguiente, las evidencias son clasificadas como: Documental, física, analítica y testimonial.

Evidentemente, la tipología de las evidencias es de gran ayuda si son aplicadas de manera objetiva y en pro de dar un alcance efectivo al proceso de auditoría. Se debe agregar que, dentro de las auditorías se menciona constantemente los papeles de trabajo, mediante los cuales el contador lleva un control de cada una de las actividades, lo que le será de gran ayuda para emitir un juicio profesional y su respectivo dictamen.

Por otro lado, hay que mencionar también, el papel fundamental que representan los conocimientos en normas de auditoría aplicadas en el territorio nacional y aquellas de carácter internacional. En primera medida, las NAGA, que según sus siglas corresponden a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, son aquellas que

dan los lineamientos para que se emitan dictámenes objetivos a partir de un correcto juicio profesional.

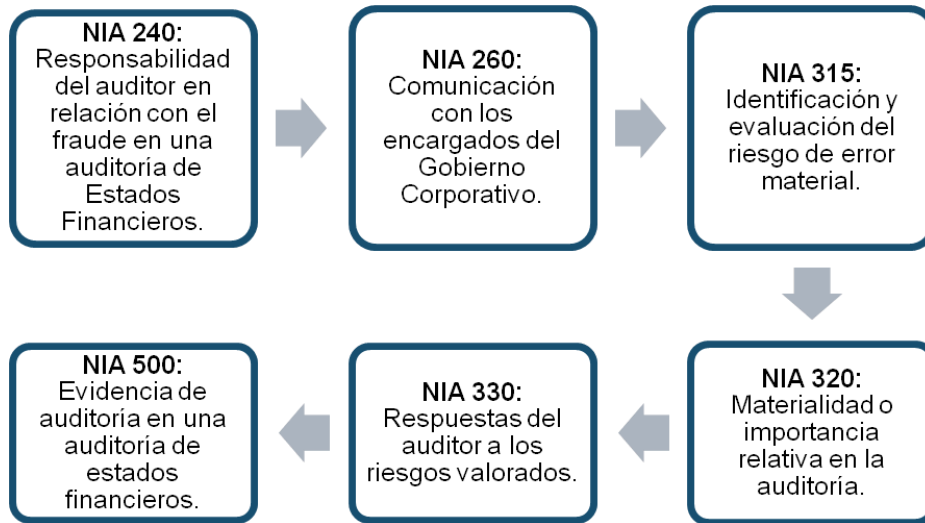
Por lo que se refiere a las NAGA, éstas son divididas en 3 normas. La primera de ellas se denomina normas personales, las cuales están orientadas a las habilidades del profesional a cargo, su capacidad para emitir un juicio profesional y en su defecto para concluir con el respectivo dictamen que demuestre los hallazgos encontrados. En segunda instancia, están las normas relativas a la ejecución del trabajo, las cuales determinan la correcta planeación y desarrollo de la auditoría, incluido la obtención de evidencias que den cuenta de lo que se emitirá en el dictamen. Finalmente, están las normas relativas a la rendición de informes, en donde el auditor tendrá que dar fe de su juicio profesional, ser objetivo y representar en un informe todas aquellas incorrecciones o errores que haya encontrado dentro del trabajo de campo; siendo esto, decisivo para la toma de decisiones.

Como se ha mencionado, además de las NAGA es esencial el entendimiento e interpretación de lo que a nivel internacional se conoce como las NIA (Normas Internacionales de Auditoría) y las ISAE que según sus siglas en español equivalen a las Normas Internacionales para Trabajos de Atestiguar.

En primera instancia, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son el resultado del esfuerzo por homogeneizar la normatividad respecto a los procedimientos que se llevan a cabo en un proceso de auditoría. La razón de ser de estas normas se basa en, la inspección de los estados financieros del ente económico y proporcionar posteriormente de manera clara y explícita su opinión acerca de la objetividad de la información financiera, proveyendo referencias de alta calidad. Así como existe un paso a paso para realizar un proceso de auditoría, estas se clasifican según su etapa.

Conforme con lo expuesto anteriormente, en una auditoría forense son esenciales la implementación de distintas NIA; sin embargo, para llevar un orden de las normas que son aplicadas y sin restar importancia a todas las que son adaptadas en cada proceso, al momento de realizar la auditoría forense deben primar las siguientes NIA:

Gráfico 1 NIA aplicadas en la auditoría forense



Fuente: Elaboración propia.

Es importante resaltar que un para realizar una auditoría de alta calidad no es obligatorio el cumplimiento de las NIA determinadas anteriormente, las normas están para ser aplicadas según la experiencia del profesional a cargo y basándose especialmente en los requerimientos y resultados que se esperan obtener.

De manera semejante, se deben poner en marcha también la aplicación de las Normas Internacionales para Trabajos de Atestiguar, las cuales proporcionas una amplia gama de herramientas que el auditor puede poner en marcha para la ejecución de su labor. En Colombia, las ISAE aplicables son la 3000, 3400 y 3402; para la investigación en marcha será tomada la ISAE 3000 que corresponde a trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica.

Profundizando, esta ISAE llevará a que el profesional a cargo de la auditoría forense o en su defecto de la revisoría fiscal, deba dar cumplimiento a la normatividad respecto a la ética profesional del contador público, prestará mayor importancia a elementos sospechosos (mayor escepticismo profesional), existirá una mejor programación del trabajo, y entre otras actividades que posibilitarán resultados óptimos y que representen la realidad de la entidad.

## **7.2. Herramientas utilizadas por la revisoría fiscal**

Análogamente a todas estas técnicas y procedimientos de auditoría y específicamente la forense como rama de aplicación dentro de las organizaciones, es preciso identificar también aquellos procesos en los que incurre el profesional de la revisoría fiscal para cumplir a cabalidad sus funciones.

Evidentemente, la revisoría fiscal no tiene como función la búsqueda constante de delitos o fraudes financieros dentro de las organizaciones; sino que, su principal objetivo, consiste en una participación directa de las operaciones del ente económico involucrado. Sin embargo, en muchas ocasiones carece de la suficiente responsabilidad social que por naturaleza el Estado y la normatividad, se le ha sido otorgada; de esta manera, se precisa entonces que, la revisoría fiscal no solo tiene fines corporativos, sino que también, sociales.

Teniendo en cuenta lo anterior, estaría errado precisar que, los procesos anticorrupción solamente están ligados a la auditoría forense; analizando lo anterior desde un enfoque legal, en Colombia existe el Estatuto Anticorrupción el cual posiciona al profesional en revisoría fiscal como un socio fundamental, debido a su capacidad para asociar lo público con lo privado.

En medio de toda la problemática que involucra la corrupción y la revisoría fiscal, se debe entender que los valores sociales ya no son vistos desde una posición ética y moral; sino que, su cumplimiento está ligado y condicionado desde posiciones establecidas por normas legales y, sanciones que se tornan desde perspectivas amenazantes. Si se entendiera realmente la importancia de una sana relación entre la fiscalización pública y privada, el panorama sería más claro; es decir que, si dicha actividad se ejerciera con la responsabilidad que las circunstancias lo exigen, la revisoría fiscal sería una alternativa para alivianar el flagelo de la corrupción.

Con el pasar de los años, los fraudes financieros se han naturalizado a tal nivel que se establecen riesgos aceptables para esta actividad; lo anterior, expresaría de otra manera la subjetividad para aplicar las normas, según la conveniencia o los involucrados en la misma.

Ahora bien, desde diferentes perspectivas la revisoría fiscal no es solo un proceso para determinado tiempo y espacio, un revisor fiscal examina el ente económico desde la óptica de una auditoría integral, otorgándole la capacidad para ver la organización de manera evaluativa y a su vez desde la ejecución de tareas propias. Lo anterior, determina la capacidad y habilidad de este órgano de control para ver la entidad no solo desde el pasado y presente; sino también, con miras al futuro, para dar tranquilidad al sostenimiento de la organización.

Es tan importante el órgano del revisor fiscal en las entidades que, en el año 2011, Peña Bermúdez expresó:

Es la Revisoría Fiscal, por tanto, la máxima expresión de la contaduría pública en Colombia. Su actuar descansa en la confianza y credibilidad que inspira al dar fe pública. De ahí que el principio esencial para su ejercicio se pueda resumir en la confianza pública. Pero si ejecuta su cometido en forma negligente, ligera y deshonesto los daños serán incalculables para la empresa, el país, la comunidad y la profesión (p. 61).

El concepto anterior, sustenta la capacidad que tiene la revisoría fiscal para soportar el buen funcionamiento de las actividades de una organización. Claramente, se determina que es el mejor control que se debe poner en práctica, su enfoque no radica en un área específica de la organización, sino que, se toma la tarea de analizar a profundidad y minuciosamente todos los departamentos. Adicionalmente, no es un ejercicio eventual, su accionar es de carácter constante y permanente, tomando las medidas administrativas correspondientes y que den cumplimiento al objeto social del ente económico.

Lo anterior, no significa que sea el revisor fiscal quien deba hacerse cargo de las inconsistencias que se presentan en la normal ejecución de las actividades de la organización. Este, no debe hacerse responsable de las violaciones que tengan las normas legales o políticas de la empresa, todas estas deben ser asumidas en gran medida por los administradores u otros miembros del gobierno corporativo; sin embargo, el revisor fiscal si debe velar por la respectiva aplicación de las normas y estatutos y, a su vez, denunciar las inconsistencias tal cual la ley se lo ha enseñado.

Por otro lado, así como el auditor forense presenta las evidencias suficientes, fiables y útiles para comprobar los resultados encontrados, la revisoría fiscal se vale de otras modalidades para obtener evidencias que le permiten sustentar sus hallazgos. Para el caso de esta última, de manera autónoma y asociadas a la intencionalidad de la investigación por parte del revisor fiscal, se dividen en dos: La primera son documentos, papeles o cédulas permanentes o cédulas corrientes; la segunda, son las planillas sumarias y planillas auxiliares y de detalle.

Las evidencias mencionadas con anterioridad, estarán sujetas siempre a la experticia del revisor fiscal y al resultado que este desea obtener y presentar a los involucrados. Es de precisar que, estas serán de gran apoyo y fundamentadas al momento de poner en marcha las herramientas que aplica el revisor fiscal, con el fin de realizar un adecuado proceso en determinada organización.

En concordancia con lo anterior, a pesar de que la normatividad en Colombia frente al ejercicio de la revisoría fiscal no está reglamentada de forma clara y concisa, se debe resaltar que todas aquellas funciones que ejerce el revisor fiscal están plasmadas en el Código de Comercio en su Artículo 207; el cual expresa de manera resumida, la capacidad y habilidad que tiene el profesional del campo, para identificar e inspeccionar de manera oportuna y constante todas las actividades de la organización, velando por el cumplimiento de los procesos y, a su vez informando no solo al gobierno corporativo sino también al Estado, sobre actividades que pueda poner en riesgo la sostenibilidad del ente económico.

Así mismo, para la correcta ejecución de las funciones del revisor fiscal, éste debe poner en marcha cuatro herramientas fundamentales que son la protección de la información, una revelación apropiada, ejecutar controles contables y finalmente, supervisar y hacer controles de gestión; las anteriores, le permitirán minimizar el flagelo del fraude en las organizaciones. A continuación, detalladamente se dará cuenta de las acciones implementadas bajo cada herramienta.

En primer lugar, está la protección de la información, que básicamente consiste en la responsabilidad y habilidad que tiene el revisor fiscal para vigilar, organizar y proteger

los datos de la empresa de forma correcta, la cual, debe clasificarse según el nivel de importancia que esta tenga para los usuarios de la información financiera.

Acto seguido, está la revelación apropiada, en la cual el profesional a través de un dictamen de gestión, explicará los hallazgos encontrados como resultado de la constante evaluación al ente económico. Adicionalmente, dará cuenta de aquellas irregularidades identificadas y para las cuales, el revisor fiscal estará en la obligación de proponer las recomendaciones necesarias con el objetivo de mejorar los procesos, lo que será fundamental para dar cumplimiento a la normatividad vigente. Evidentemente, todas estas acciones se realizan en pro de potenciar el sistema de control interno de la empresa, y a su vez, dar alcance a la función de protección de los activos de la organización.

En tercer lugar, se encuentran los controles contables, en esta fase el revisor fiscal debe garantizar la existencia de estatutos, que permitan salvaguardar todos los activos del ente económico y, que la información financiera sea apropiada, fiel y que refleje la realidad económica de las transacciones realizadas por la empresa. Por lo tanto, tendrá la facilidad de detectar posibles irregularidades en las partidas contables, gracias al control en las mismas.

Para terminar, está la supervisión y control de la gestión, fase en la cual el revisor fiscal está en la capacidad de emitir un concepto independiente, que permita establecer la correcta aplicación de las normas, políticas y procesos estipulados por el ente económico, y que, a su vez estén siendo adoptados por el gobierno corporativo. Además, el profesional debe revisar la existencia de procedimientos contables adecuados, la excelente distribución de labores, y concretar actividades que estén relacionadas con el acceso a la información, supervisión, registro. y preparación de la misma.

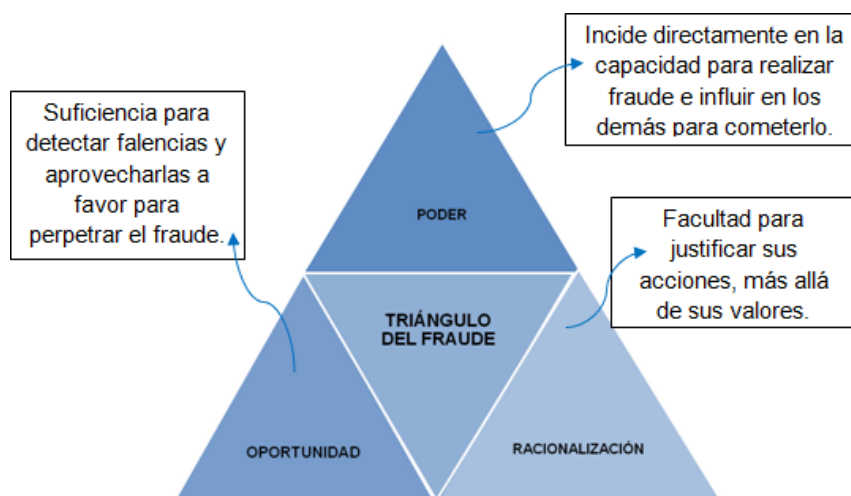
Claramente, no basta solo con poner en marcha estas herramientas mencionadas anteriormente, es fundamental determinar un paso a paso para la puesta en marcha de un proceso de revisoría fiscal. El éxito de estos, se basa en organizar de manera adecuada las actividades, inicialmente se deben establecer las funciones del revisor fiscal, luego se deben determinar los objetivos que se pretenden alcanzar, definir los

informes que se presentarán, listar organizadamente las actividades que se efectuarán y finalmente, realizar un plan general de actividades.

Hecha la salvedad de todo lo que corresponde a procesos de auditoría y de revisoría fiscal, es clave entender el foco que enciende la necesidad de practicar estas actividades dentro de la empresa; de esta manera es que aparece el fraude en las organizaciones, convirtiéndose en un tema relativamente común debido a los casos que se vienen presentando tanto a nivel nacional como internacional, ya sea en grandes multinacionales o en microempresas. Debido a lo anterior, es necesario determinar por qué se presentan éstos, cuáles son las principales características e identificar los tipos más utilizados en las entidades.

Es por eso que, uno de los mayores pioneros en el estudio de este tema Donald Cressey, planteó que para que exista un fraude en una organización deben cumplirse 3 condiciones o requisitos necesarios que son los siguientes:

Gráfico 2 Triángulo del fraude



Fuente: Elaboración propia.

Lo anterior señala que, el conjunto de estos tres elementos se convierte si o si en un fraude corporativo. Estos estudios han permitido crear reglamentaciones de nivel nacional e internacional que permitan evitar, combatir y castigar a aquellas personas que se quieran pasar de listas y practicar estas actividades ilícitas dentro de las organizaciones.

Ahora, es importante identificar cuáles son los tipos de fraudes que se pueden presentar en las organizaciones, que según varios expertos estudiosos del tema se pueden clasificar de la siguiente manera:

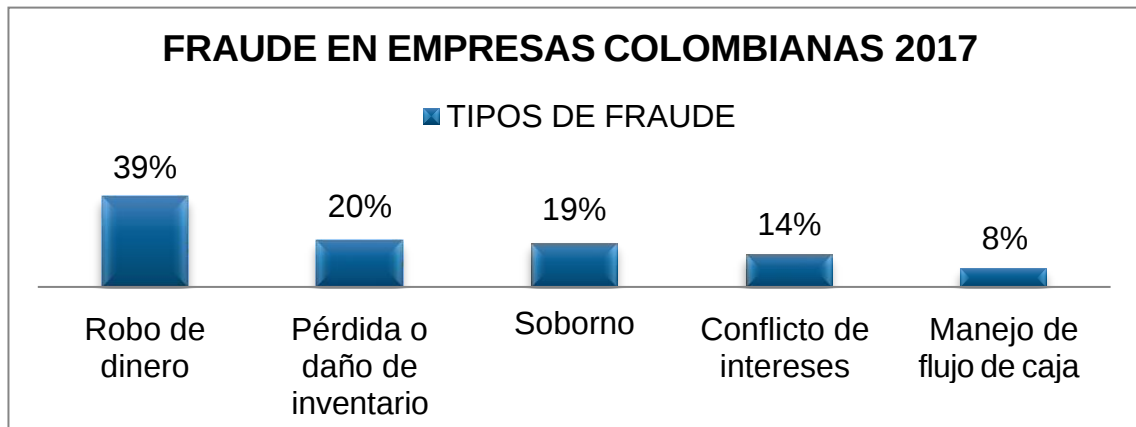
Tabla 5 Tipología del fraude

| <b>TIPOLOGÍA DEL FRAUDE</b>      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>SEGÚN QUIEN LO REALIZA</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fraude interno</li> <li>- Fraude externo</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>SEGÚN A QUIEN VA DIRIGIDO</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fraude empresarial</li> <li>- Fraude contra personas</li> <li>- Fraude gubernamental</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>SEGÚN SU ESENCIA</b>          | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Malversación de activos</li> <li>- El esfumándose</li> <li>- Por reembolso de gastos</li> <li>- Por rol de pagos</li> <li>- De estados financieros</li> <li>- De desembolso</li> <li>- Presentación de información falsa</li> <li>- Corrupción</li> <li>- Soborno</li> <li>- Conflicto de interés</li> <li>- Desviación</li> <li>- Uso no autorizado de información confidencial y de propiedad</li> <li>- Actividad entre partes relacionadas</li> <li>- Evasión de impuestos</li> </ul> |

Fuente: Elaboración propia.

Entonces, teniendo claro los diferentes tipos de fraude que se pueden presentar en las organizaciones; ahora, es importante identificar cuáles son los más utilizados actualmente en las empresas. Un estudio realizado por KPMG reveló el top 5 de los fraudes que más se presentan en las empresas colombianas y se explican en la siguiente gráfica.

Gráfico 3 Tipos de fraude en empresas colombianas



Fuente:(Revista SEMANA, 2018, p. 1)

Así mismo, otro estudio realizado por KPMG llamado “perfiles de un defraudador”, arrojó las siguientes estadísticas: En el 61% de los casos, los implicados trabajaban dentro de la organización, y el 70% actuó en complicidad de otros individuos en las mismas condiciones y para concluir, el 42% de los defraudadores llevaban trabajando más de 6 años en la empresa afectada. De igual manera la edad promedio es entre los 36 y los 55 años, lo que permite concluir que son personas que han alcanzado una madurez laboral y personal, que los ayuda a cometer estos delitos.

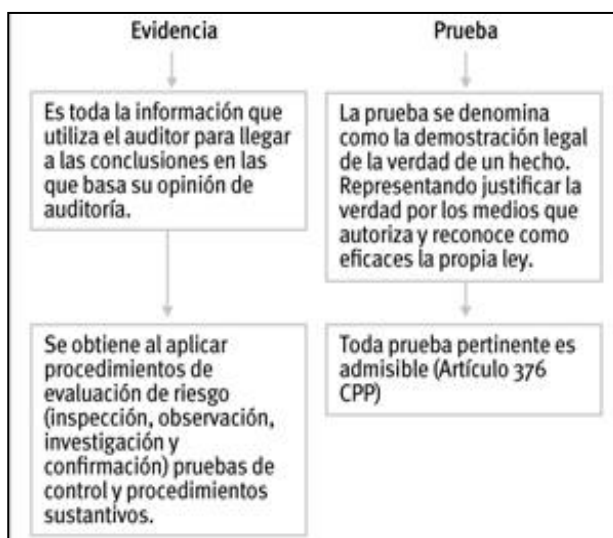
Las cifras anteriores permiten visualizar el panorama que se evidencia en las organizaciones, y podrían ayudar a tomar decisiones en el momento justo al gobierno corporativo; por ejemplo, lo peligroso que es un empleado que lleve mucho tiempo en la empresa y que conozca absolutamente todos los procesos en cualquier sentido. Si la entidad no toma medidas respecto a sensibilizaciones a sus colaboradores sobre los valores corporativos, sobre el sentido de pertenencia y demás, podría fácilmente ser una víctima más de fraudes en el país.

El ACFE (Association of Certified Fraud Examiners), por medio de una serie de análisis rigurosos, concluyeron que los casos de corrupción son más escasos, pero son los que más dinero hacen perder a las empresas. Hablando de cifras concretas, este organismo plantea que las entidades pierden hasta el 5% de sus ingresos a causa de estas actividades ilícitas.

De igual forma, se ha determinado que el 85% de los individuos que se ven involucrados en casos de fraude en las organizaciones no tienen antecedentes penales. Además, las auditorías externas no son efectivas en la detección de éstos, debido a que son muy superficiales y son contratadas para auditar áreas específicas. Es así como, teniendo clara la información que se ha explicado en los párrafos anteriores, es momento de entender cómo se relacionan los implicados con los fraudes y cuál es el mecanismo que se utiliza para imputar los cargos a los presuntos responsables del delito.

Entonces, es de vital importancia abordar cómo las evidencias recolectadas por medio de las técnicas y procedimientos de auditoría forense, se convertirán en pruebas que se utilizarán para responsabilizar a los presuntos autores materiales e intelectuales de los fraudes corporativos. Para esto, es necesario explicar cuál es la diferencia entre una evidencia y una prueba y la fiscalía general de la Nación lo hace por medio del siguiente gráfico.

Gráfico 4 Comparativo entre evidencia y prueba



Fuente:(Ramírez & Bohórquez, 2013. p.190)

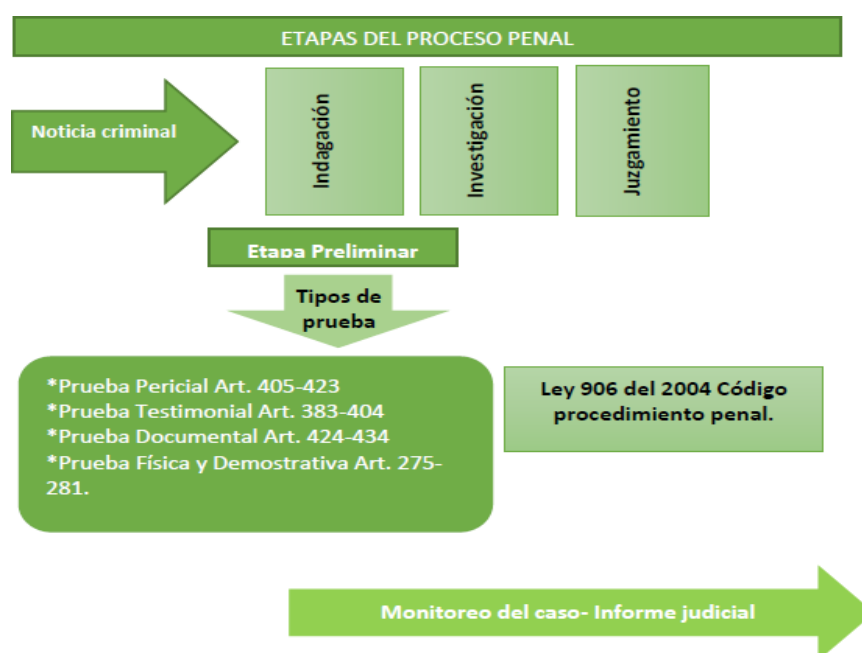
Entonces, para que la justicia condene un hecho, debe evaluar y analizar las pruebas materiales presentadas o que se quieran exponer en un juicio por parte del perito encargado, ya sea profesional contable o abogado, a fin de llegar a una valoración de respeto sobre principios, legitimidad, pertinencia, autenticidad y

complementariedad que establece el grado de veracidad de los hechos, acusando así que existió un delito y que el imputado tiene autoría o es partícipe de este hecho.

Según lo anterior, para llevar a cabo un juicio en contra de los implicados es necesario recolectar información en la empresa que permita relacionarlos con el delito que se cometió.

A continuación, el grafico explica las etapas de un proceso penal al que estaría expuesto un presunto implicado en un fraude organizacional y la forma en que el investigador recaudaría las pruebas necesarias para imputar los cargos y que, servirán de base para aplicar las sanciones correspondientes a las que hubiera lugar en el caso que se presente.

Gráfico 5 Etapas del proceso penal



Fuente:(Hernández, Sánchez, & Peña, 2018, p.14)

A medida que se determinan los elementos necesarios, la validez suficiente y esencial de la prueba pericial ha conformado una nueva base legal, que describirá los que forman parte de la actividad. Éstos evaluarán la integridad, autenticidad y aplicabilidad de la prueba, y a través de estos aspectos, buscará esclarecer la verdad que determina la calidad del trabajo del auditor forense.

En el siguiente capítulo, serán comparadas las herramientas utilizadas tanto en la

auditoría forense como en la revisoría fiscal, los aportes de la auditora forense en la prevención de fraudes corporativos, y sí efectivamente realiza algún aporte importante en el ejercicio de la revisoría fiscal; así mismo, se mostrarán las consecuencias de no aplicar la auditoría forense de manera preventiva.

## **8. APOORTE DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO PREVENCIÓN PARA MINIMIZAR RIESGOS FINANCIEROS**

Lo dicho hasta aquí, fija la idea y funcionalidad principal de la revisoría fiscal dentro de las entidades, expresada fundamentalmente en su capacidad para trabajar en tiempo real, identificando las necesidades de la organización y trabajando en pro de mejorar aquellas falencias que se están cometiendo.

Y es en este punto donde, se logra identificar el sesgo de este proyecto de investigación, y que se genera cuando ambos elementos que se complementan también se alejan. Claramente, hay entidades colombianas que por la complejidad de sus operaciones necesitan y requieren de carácter obligatorio, áreas o departamentos especializados en temas de control interno, auditoría interna e incluso apoyados por auditorías externas y, el gran órgano que comprende la revisoría fiscal.

### **8.1. Comparativo entre las herramientas aplicadas por la auditoria forense y la revisoría fiscal**

A continuación, se abordarán de manera comparativa las herramientas expuestas para la ejecución de un proceso tanto de auditoría forense como de revisoría fiscal, a fin de identificar sus principales similitudes y diferencias.

En primer lugar, es importante resaltar que, tanto las funciones de la auditoría forense como las de la revisoría fiscal, están estrechamente relacionadas en su aplicabilidad. Es decir, que todos sus procesos se establecen bajo un compendio de fases, que permiten dar cumplimiento de manera organizada a los objetivos planteados para ambos procedimientos.

De esta manera, es preciso identificar que tanto la auditoria forense como la revisoría fiscal dividen sus herramientas en cuatro fases que, a pesar de no tener el mismo enfoque de investigación, si es el mismo al momento de ponerse en marcha en la entidad.

Para entenderlo de mejor manera, cabe aclarar, que ambas actividades cumplen un paso a paso, determinado por un enfoque general de planificar sus actividades dentro del ente económico, que permitan garantizar a su vez el cumplimiento de las demás

fases, las cuales a nivel general pretenden estudiar la organización desde diferentes áreas, recopilando datos e información fiable y útil, para a su vez proporcionar los conceptos necesarios que permitan adoptar las medidas correspondientes para la toma de decisiones.

Detalladamente, en su primera fase, ambas actividades coinciden en el amplio conocimiento que deben tener los profesionales sobre las actividades del ente económico, y a su vez, la capacidad para identificar aquellos aspectos que requieran estudios y análisis de mayor importancia.

Luego, en cumplimiento de sus averiguaciones, ambos profesionales hábilmente detectarán aquellas irregularidades que se estén presentando dentro de la organización; al mismo tiempo, tendrán que mantener las evidencias o soportes que tengan de sus hallazgos y, serán responsables de transmitir las novedades al gobierno corporativo o según su nivel de importancia, a las autoridades pertinentes, para corregir y dar alcance a la normatividad del ente económico.

En tercer lugar, poniendo en práctica su experticia profesional y habilidad para detectar y reconocer fallas organizacionales, estos, deberán estudiar a profundidad y de manera objetiva las evidencias encontradas, reportando sus inconsistencias, y garantizando a su vez, la aplicación no solo de los estatutos y políticas de la organización, sino que también, escalando a niveles penales y administrativos de carácter nacional lo identificado.

Finalmente, su cuarta fase, se basa en emitir conceptos concluyentes que sean lo suficientemente relevantes, para tomar los correctivos pertinentes y que les permitan a los usuarios de la información financiera, conocer la realidad de la empresa.

Claramente, se podría decir que las herramientas de la auditoría forense son muy similares a las de la revisoría fiscal; sin embargo, no es totalmente cierto, a pesar de cumplir con cuatro fases que determinan su cumplimiento, es claro precisar que son actividades que permiten de forma organizada obtener un resultado específico, siendo su enfoque de investigación y de resultados totalmente diferente, haciendo realmente la diferencia en esta investigación. Es así como, a continuación, se precisan las diferencias identificadas.

Inicialmente, se puede concluir que las herramientas que utiliza la auditoría forense, son aplicadas con el fin de detectar un delito. Después de esto, se despliegan los procedimientos que tengan lugar para determinar aquellas implicaciones legales y disciplinarias para los responsables del mismo. Lo anterior permite entender que, la auditoría forense se ejerce con el fin específico de esclarecer unos hechos que ya sucedieron; mientras que, los procedimientos utilizados por la revisoría fiscal tienen un enfoque distinto, dado que no persiguen un delito, ni un hecho específico que tuvo lugar dentro de las operaciones de la entidad.

Lo anterior precisa que, la revisoría fiscal busca tener un control de las operaciones en general, de la gestión realizada por el gobierno corporativo y el cumplimiento del marco legal. No obstante, si en medio de sus labores detecta alguna irregularidad, está en la obligación de manifestarlo por escrito a la junta directiva de la organización, con la debida documentación y evidencias que le permitan emitir un dictamen respecto a los hallazgos.

Adicionalmente, las herramientas utilizadas por la auditoría forense son en su mayoría aplicadas después de que se dieron circunstancias sospechosas en la organización; por otro lado, los procedimientos que utiliza la revisoría fiscal, son aplicados, antes, durante y después de que se detecten incorrecciones materiales en la información financiera del ente económico.

## **8.2. Aporte de las herramientas de la auditoría forense al ejercicio de la revisoría fiscal.**

Consecuentemente, se puede inferir que, todos se conectan entre sí cuando uno a uno se proporcionan hallazgos y elementos que permitan la constante retroalimentación, con el fin de encontrar la razón de ser de aquellas falencias que se están presentando; sin embargo, en la realidad organizacional es muy común solo encontrar auditorías internas o externas y revisoría fiscal.

Lo anterior indica que, la auditoría forense como rama de aplicación de la auditoría, no es un órgano que a pesar de que tiene dos enfoques, sea constantemente practicada dentro de las organizaciones. Cuando se habla de su doble aplicabilidad,

se hace referencia a la capacidad que tiene la auditoría forense para ser preventiva y detectiva.

Dentro de lo que se conoce como normal en un país como Colombia, se determina que la auditoría forense sea objeto de aplicación, solo desde su posición detectiva, la cual implica que vaya directamente a los hechos ocurridos, buscar su origen e identificar toda su transcendencia a nivel organizacional. Pero es aquí, donde se debe recalcar la importancia de su otro enfoque, el preventivo o de carácter permanente dentro del ente económico.

Importancia poco entendida por los organismos de control y que hace indudable que las organizaciones no logren identificar sus niveles de riesgo a caer en actividades fraudulentas. Lo anterior, haciendo imperativa la necesidad de fomentar y aplicar este enfoque de la auditoría forense, convirtiéndola en un área independiente de la organización, que tenga la suficiente competencia para actuar de manera constante, evitando, descubriendo y tomando parte de todas aquellas actividades que sean potencialmente fraudulentas. Lo anterior, no solo permitiría la identificación de estas, sino que, posibilitaría la creación de programas que alerten y a su vez controlen posibles anomalías, a fin de ser presentadas a los organismos de control y vigilancia, tanto del ente económico como a nivel Estatal, generando posibles escalamientos de carácter penal.

En la actualidad, identificar organizaciones a nivel Nacional que propendan por un área no solo de auditoría, sino también de auditoría forense es complejo. Se ha concluido que esta última, tiene un campo de acción limitado y que solo ofrece resultados cuando el fraude ya se ha cometido. Y existe un desconocimiento de su capacidad para generar mayores ganancias no solo económicamente hablando, sino, en ganar tiempo y evitar que los vacíos normativos que pueda tener la organización sean aprovechados por terceros, para cometer actos delictivos y poner en riesgo el ente económico.

Es realmente importante que, la auditoría forense sea adoptada por compañías propensas a descalabros financieros, esto permitirá la entrega de resultados históricos, desde diferentes áreas de la organización a donde la revisoría fiscal por la

complejidad de sus funciones no pueda llegar, y así con estos resultados en tiempo real, la revisoría en su funcionalidad pueda tomar decisiones y corregir a tiempo aquellas eventualidades.

De no ser así, Colombia estaría condenado a la constante del fraude y la corrupción, y adicionalmente, a tomar acciones detectivas, cuando su única finalidad es encontrar al culpable y escalar el caso a los entes judiciales. Es por esto que, se requiere que todas las organizaciones tanto del sector público como privado, implementen programas de evaluaciones de riesgo, que tengan una perspectiva amplia de aplicabilidad, no solo a elementos contables sino incluso a los colaboradores, para detectar de manera rápida y oportuna delitos financieros que se estén construyendo y ejecutando; aclarando que todo lo anterior, debe darse con el acompañamiento de personal adecuado y con el conocimiento y capacidad para liderar los procesos a fines.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, es preciso establecer que los procedimientos y técnicas establecidos por la auditoría forense, realmente contribuyen al acertado ejercicio de la revisoría fiscal; sin embargo, es importante aclarar que, la auditoría forense evalúa resultados, caso contrario de la revisoría fiscal, la cual mantiene una actuación permanente en las operaciones de la organización.

Es así como, se identifican procesos de auditoría forense como la planeación, trabajo de campo, la comunicación de resultados y constante monitoreo y seguimiento, que desde un enfoque específico, trabajan en la búsqueda de un fraude o de irregularidades ilícitas, permitiendo develar información que contribuya al objetivo de investigación global, de la revisoría fiscal dentro del ente económico.

Así mismo, existen otros elementos que son aportados por la auditoría forense y que sí su aplicación fuera la más adecuada, sería de gran apoyo al ejercicio de la revisoría fiscal, es el caso específico de los conocimientos y herramientas para la detección de fraudes e irregularidades; es decir, la tipificación del fraude y todas aquellas características detectadas del mismo, contribuyendo no solo a detectar sino a poner en marcha actividades que ayuden a subsanar y a fomentar mejores prácticas organizacionales. Si en Colombia esto se aplicara correctamente, los resultados

serian importantes en la disminución de la corrupción y los delitos contra el patrimonio tanto público como privado.

Lo anterior, refleja que no es solo importante el indicio del revisor fiscal, sino que debe apoyar sus sospechas y hallazgos, en la investigación concreta realizada por parte de un profesional en auditoría forense, quien a través de su experticia será el responsable de documentar las pruebas recopiladas y a su vez, ponerlas en conocimiento de las autoridades pertinentes para el caso.

### **8.3. Consecuencias de la no implementación de las herramientas que utiliza la auditoría forense como acompañamiento a la revisoría fiscal**

Teniendo claro el aporte que la auditoría forense realiza al ejercicio de la revisoría fiscal, a continuación, se presentan tres casos de fraude corporativo que tuvieron gran impacto en Colombia, en donde se develan las falencias de los órganos de control y fiscalización quienes tuvieron responsabilidad en los mismos.

#### **8.3.1. Fraude financiero en agro ingreso seguro**

Programa que planteó el gobierno del expresidente Álvaro Uribe Vélez por medio de la ley 1133 de 2007. En ese año, después de haberse firmado el tratado de libre comercio con el gobierno norteamericano, los pequeños agricultores y campesinos levantaron su voz de protesta, debido a las graves consecuencias económicas que este pacto les traería. Entonces, Uribe decide lanzar el proyecto Agro Ingreso Seguro con el cual pretendía dar incentivos y subsidios por medio del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con su ministro Andrés Felipe Arias a estos productores, para tratar de subsanar las pérdidas que llegarían gracias a las importaciones que se realizarían a partir de ese momento; así mismo, con el fin de mejorar la competitividad de los agricultores en el país para poder hacerle frente al mercado internacional.

Inicialmente se planteó que se entregarían hasta 5.63 billones de pesos en apoyos a los agricultores en un periodo de 10 años, pero que tenía la firme intención de

extenderse por 3 años más. Hasta aquí, el proyecto pintaba como un salvavidas para los agricultores del país y era una maravilla, pero entonces, ¿qué pasó?

Es momento de explicar que fue lo que sucedió con este proyecto y como salió a la luz este escándalo de corrupción. Inicialmente los requisitos que se debían cumplir para acceder a los distintos beneficios y subsidios que se entregarían, eran los mismos para todas las personas sin importar su nivel de ingreso y su estatus social. El organismo encargado de verificar y seleccionar a los que recibirían los subsidios fue el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. Un periodista del periódico “El Cambio” realizó una serie de publicaciones donde manifestaba que, con este sistema se estaban beneficiando hijos de políticos y familias que tenían muchos recursos económicos.

Todo esto causó un revuelo a nivel nacional; debido a estas afirmaciones, se realizó un derecho de petición directamente al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, donde se le exigía que entregara un informe en el cual se explicara a quien y en qué cantidad se estaban otorgando estos subsidios. Cuando salió a la luz pública este documento, se desató la polémica cuando en el listado figuraba la ex reina de belleza Valerie Domínguez y cinco (5) integrantes de la familia de su prometido, así como grandes empresas y familias poderosas que habían recibido una cuantía considerable.

Es así como, los organismos de vigilancia y control comenzaron a realizar sus averiguaciones e indagaciones, con el fin de esclarecer la forma en que se habían otorgado estos subsidios, para determinar si existía alguna irregularidad en el proceso de selección de los beneficiados. Luego de estos análisis, se vio implicado de manera directa el ministro de agricultura y desarrollo rural Andrés Felipe Arias y fue enviado a la cárcel. Así mismo, se ordenó que todos los beneficiarios de este programa, tuvieran que devolver el dinero que se les había entregado.

Finalmente, la Procuraduría General de la Nación, llevó a cabo las investigaciones pertinentes sobre este caso de corrupción, empleando las técnicas que la auditoria forense ha diseñado para ayudar a determinar las causas y los implicados en estos fraudes. En resumen, la clase de los hallazgos encontrados en este proceso fueron

de carácter disciplinario, fiscal y administrativo; generando a su vez, daños patrimoniales de cuantías importantes y que pusieron al descubierto todas aquellas irregularidades practicadas.

### **8.3.2. Fraude financiero en Transmilenio**

El 25 de junio de 2010 salió a la luz uno de los casos más grandes de corrupción, fraude y desviación de recursos públicos en la historia reciente de Colombia. El carrusel de la contratación en Bogotá D.C, consistió en otorgar una gran cantidad de contratos de obras públicas al Grupo Nule, un conglomerado de empresas que eran propiedad de los hermanos Manuel y Miguel Nule Velilla y su primo Guido Nule Marino, quienes pagaban altas sumas de dinero como comisiones a terceros involucrados directamente con el proceso de licitación de estas obras.

Dentro de todos los contratos que se adjudicaron al Grupo Nule, el de mayor importancia fue el de la tercera fase del sistema de Transporte Público Transmilenio, que comprendería la construcción de troncales en la Calle 26, Carrera 10 y Carrera séptima. Dicho contrato, estuvo a cargo de la empresa Unión Temporal Transvial, la cual tenía a cargo el 70% de su construcción y que debía ser entregado en el año 2011; pero la realidad es que, para esa fecha, la obra presentaba retrasos en su ejecución, lo que encendió las alarmas de los entes encargados de la supervisión de dichos contratos.

Para operar, el Grupo Nule utilizó la captación de dineros de obras públicas de forma anticipada, los cuales se convirtieron en su fuente de recursos para suplir sus intereses personales y adquirir bienes para uso propio. Además, con estos dineros realizaban los pagos de comisiones a todos los terceros que hacían posible la adjudicación de los contratos.

Adicionalmente, se encargaron de ocultar su contabilidad real, y decidieron manejar una especie de contabilidad secreta que les permitiera llevar un control de todos sus ingresos y egresos, de aquellas actividades ilícitas dentro de sus contratos. Del mismo modo, los procesos de auditoría y revisoría fiscal tampoco representaban una imagen fiel de la organización, teniendo en cuenta que, a través de los pagos por

comisiones, manejaban a su antojo todas aquellas actividades que pudieran representar un riesgo para el mantenimiento de sus operaciones.

Por otro lado, las consecuencias que tuvo para Bogotá este desfaldo fueron muy graves, lo cierto del caso, es que el tramo de la III fase de Transmilenio tenía pactado un costo de 315.000 millones de pesos; sin embargo, con la caída del Grupo Nule, el contrato fue transferido a Conalvías por un valor de 467.000 millones de pesos, una diferencia de casi 150.000 millones de pesos más delo presupuestado.

Pero es así como, se identifica un gran problema social y de corrupción Estatal, teniendo en cuenta que el Grupo Nule nunca trabajó solo, sino en conjunto con entidades gubernamentales que le abrieron caminos para realizar lo que a su conveniencia deseaba. De esta manera, se vieron involucrados distintos actores como: DIAN, IDU, Superintendencia de Sociedades, la Alcaldía de Bogotá, entre otros.

Para concluir este caso de corrupción, fraudes, desvíos de dinero y manipulaciones, es fundamental entender la importancia de la ética y moral, y esa responsabilidad social con la que deben actuar todos los involucrados en el sector público, pues la falla no radica en la normatividad, sino en cómo el individuo actúa frente a ella.

Es de esta manera, que dentro del caso Transmilenio se determinó el incumplimiento de distintas normatividades que aplicaban para su correcto funcionamiento; es el caso inicial de los auditores y revisores fiscales que hacían parte del proceso y que faltaron a distintas Normas Internacionales de Auditoría. Entre tantas, las más evidenciadas fueron las del grupo de NIA 300, precisamente por su enfoque en riesgos de incorrección material, importancia relativa y materialidad y, en su defecto la NIA 500, la cual determina la evidencia en un proceso de auditoría a estados financieros.

Claramente existió incumplimiento de la firma de auditoría y/o revisoría fiscal, el cual para el caso Transmilenio se involucraron directa e indirectamente muchas personas, organizaciones y entes públicos que dejaron mucho qué pensar en los colombianos. La firma de auditoría encargada de este caso y específicamente la de revisora fiscal,

falló en sus principios éticos y morales establecidos para el correcto funcionamiento de las actividades relacionadas con la profesión.

Acto seguido, claramente se identifica el incumplimiento de la Ley 43 de 1990, que manifiesta expresamente el Código de ética del contador público en Colombia y todos aquellos principios que rigen la profesión contable. Para este caso los contadores y revisores fiscales involucrados, se dejaron llevar por los miles de millones de pesos que le ofrecieron a cambio de su silencio o de su desentendimiento, de los fraudes que se estaban realizando en su presencia y bajo su supervisión, dejando de lado la ética profesional y el objetivo principal de velar por el bien común de la sociedad.

Finalmente, el encargado de la revisoría fiscal firmaba y certificaba estados financieros de los cuales era consciente que no presentaba información fiel y fidedigna de la organización, y que por el contrario estaban llenos de incorrecciones materiales. Esto permitía que los Nule obtuvieran innumerables contratos y licitaciones, y que tuvieran apalancamientos financieros con la mayoría de las instituciones bancarias del País, entre muchos otros beneficios que de no ser por la falsedad en las cifras no tuvieran.

### **8.3.3. Fraude financiero en Hidroituango**

Hidroituango como ha sido denominado uno de los proyectos más ambiciosos a los que se ha enfrentado la ingeniería del país, no fue planeado hace cuatro (4) o cinco

(5) años, su historia nace hace 50 años, desde que se identificó la posible escasez a la que se vería sometida Colombia en un futuro no muy lejano.

Dado que para ese momento no fue puesto en marcha dicho proyecto, después de todos los estudios que dieran factibilidad a la obra, para el año 2009 el Ministerio de Ambiente dio vía libre a la construcción de la misma, prosiguiendo pasos que involucrarían factores económicos y la respectiva elección del constructor, es decir, otorgarían la licitación correspondiente, la cual fue otorgada a su accionista minoritario "EPM (Empresas Públicas de Medellín)", quien mediante su filial EPM-Ituango estaría a cargo de toda la obra, incluso hasta su puesta en marcha.

Los problemas empezaron para el año 2013, cuando en medio de la construcción de diferentes túneles que permitirían el desvío de los ríos que suplirían de agua la presa, se dio un derrumbe que ocasionó el constante retraso de su entrega y el caos que presenta la empresa en su actualidad.

Teniendo en cuenta los retrasos y cada una de las fallas que presentaba la construcción del proyecto, para el año 2015, EPM se vio en la obligación de poner en marcha un plan de contingencia; sin embargo, a pesar de todos los esfuerzos, los derrumbes no dieron tregua y el suelo cada vez más débil, dieron paso nuevamente a que la obra se viera troncada. Claro está, que debido a todas las contingencias que ha presentado la obra, esta pasó de tener un valor de \$11,4 billones a tener uno de \$18,2 billones.

Pero, ¿Realmente porqué se dio la emergencia en Hidroituango? La respuesta es clara, la sumatoria de errores que involucraban problemas de diseño y construcción. Uno de los primeros inconvenientes detectados fue la contratación irregular que se dio del personal, proveedores y demás involucrados. Luego, se identificaron fallas en el establecimiento de la calidad y estabilidad del suelo, y sin pasar por alto la falta de un 25% de tornillos o pernos de roca en la construcción; dicho de otra manera, en la obra no se estaban incluyendo los materiales adecuados ni suficientes, lo cual pondría en riesgo su solidez.

Pero toda esta cadena de errores no se produjo solamente por la mala organización en temas de construcción del proyecto, los involucrados en este detrimento patrimonial hacían parte en ese entonces de la junta directiva de la obra, la gobernación, alcaldías, de Hidroituango como empresa, EPM y su filial EPM-Ituango.

¿Y cómo fallaron los investigados? Para el caso del alcalde quien en ese entonces era Aníbal Gaviria, tenía como responsabilidad vigilar e inspeccionar el accionar o no de los gerentes de las empresas públicas del departamento, para el caso en particular EPM. Por otro lado, Sergio Fajardo, el gobernador que en su momento debía monitorear constantemente la Asamblea y Junta Directiva de Hidroituango en calidad de responsable por el departamento.

Para los demás involucrados, estarían imputados por detrimento patrimonial, despilfarrando millonarios recursos públicos, ocultamiento a entidades estatales del estado real de la obra y manipulación de documentos, entre ellos las licencias. Del mismo modo, distintas acciones que pusieron por encima intereses particulares, permeando incluso entidades públicas como la misma Contraloría y EPM.

Del mismo modo, también se ven involucradas las distintas aseguradoras con las que contaba el proyecto, las cuales a raíz de la contingencia generada en 2018 y que tiene en vilo la obra de Hidroituango, se han visto obligadas a responder por aproximadamente 983,8 millones de dólares, que bajo la tasa de cambio al momento del fallo estaría por \$4,3 billones.

Hay que mencionar, además, desde el punto de vista del control interno, la auditoría forense y la revisoría fiscal, las incontables fallas que presentó el proyecto. Desde sus principios existieron irregularidades al momento de la contratación y, de generar beneficios para que EPM se quedara con la licitación, sin pelear de manera equitativa con los demás concursantes. Pero lo que ha generado un mayor dilema, son los costos desmesurados a los que la obra se ha enfrentado, es decir, la malversación de recursos públicos.

En medio de todas las novedades que ha presentado el proyecto, para diciembre del año 2020, la firma de auditores y consultores JAHV McGregor S.A.S. reconstruyó la historia y todas aquellas fallas detectadas mediante informes y evidencias recolectadas, generando un dictamen final de auditoría forense que reflejara la realidad de los hechos.

En su dictamen se evidenció la posible responsabilidad de los contratistas en la construcción de los primeros túneles, pues en varias ocasiones tuvo llamados de atención por no trabajo y retraso en la obra, escasez de equipos y maquinaria en mal estado. Adicionalmente, existieron inconsistencias en el plan de aceleración de la obra, al punto de que el contratista tuviera como condicionante estar eximido de toda responsabilidad, teniendo en cuenta que todos los involucrados conocían claramente los riesgos que esto conllevaría. Entre otros hallazgos encontrados son la poca calidad para revestir las capas del suelo, el inicio de obras sin tener los avales,

planos y diseños finales.

#### **8.3.4. Comparativo entre los casos de estudio**

Después de conocer de manera general los hechos ocurridos en este proyecto, se evidencia claramente un caso de corrupción y fraude al Estado Colombiano. Un caso que ha puesto en jaque muchas entidades y personajes del sector político, pero que pone en la bandeja la gran posibilidad que existe de permear las entidades estatales. Se identifican la falta de controles y auditorías realmente objetivas, las que finalmente terminan siendo cómplices de todo este accionar; claramente, la no implementación de un buen control y auditoría interna y externa, no permite realizar actividades preventivas que determinen de manera oportuna todas estas actividades.

Asumiendo todas las inexactitudes que se identifican dentro de estos casos de desfalcos financieros, se hace necesario recalcar que el papel fundamental lo juegan las firmas de revisoría fiscal, porque finalmente es esta institución reguladora quien se responsabiliza por la omisión de las actividades fraudulentas.

Es por esto que, el propósito de esta investigación no está encaminado a identificar culpables dentro de estos casos de descalabros financieros, sino, proporcionar al lector una visión más amplia de lo que se puede evitar si las organizaciones fueran más razonables con la normatividad vigente del país. Se enfatiza entonces, en la ausencia de las auditorías forenses dentro de estas grandes compañías, las cuales claramente contratan organismos de vigilancia que proporcionan paquetes completos de auditoría y revisoría fiscal, restando importancia a los controles que realmente deben ser implementados.

Lo anterior indica que, tanto Agro Ingreso Seguro como Transmilenio e Hidroituango, brillaron por la ausencia de auditoría forense, seguramente dentro de sus papeles este órgano estaba constituido; sin embargo, su aplicación no se dio. Es así como, esta ausencia no contribuyó al ejercicio de la revisoría fiscal que en su momento estuviera actuando, permitiendo a su vez el aprovechamiento de los vacíos organizacionales para cometer y finiquitar los descalabros financieros que todo el país conoce.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo planteado en las afirmaciones anteriores; es importante resaltar las características en las cuales se asemejan los casos expuestos. Para iniciar, en todos éstos se vieron implicados los altos mandos de las organizaciones ya sean gerentes, accionistas o dueños de las mismas, entre otros; lo que supone, como ya se mencionó anteriormente, la facilidad que tienen los miembros del gobierno corporativo para llevar a cabo sus artimañas, incluso en ocasiones salpicando a colaboradores de bajo nivel que terminan pagando por sus acciones.

En segunda instancia, los tipos de fraude perpetrados en los diferentes casos mencionados fueron: la corrupción y el enriquecimiento ilícito por medio de apropiación de dineros de las entidades. Muchos de ellos fueron en complicidad con las firmas encargadas de auditar sus operaciones, lo que derivó en la desconfianza hacia los profesionales contables, hasta el punto de dudar sobre la fe pública que estaban dando; haciendo la salvedad en el caso de Agro Ingreso Seguro, donde si hubo corrupción, pero no de igual forma que en los otros casos.

Por último, se puede tener la certeza de que las personas que estén interesadas en cometer algún tipo de fraude dentro de una organización, tarde que temprano se van a ver descubiertas. Esto como consecuencia, de las actualizaciones que se vienen realizando en los sistemas de información contable en temas de seguridad; así mismo, como en los sistemas de control interno que cada vez son más rigurosos. De esta manera, la relación de casos de fraude que se planteó en este trabajo de investigación, invita al lector a la reflexión y a tomar conciencia, si quieres cometer un delito te espera la cárcel, porque a final de cuentas; por mucho que trates de ocultar las cosas todo sale a la luz.

## 9. CONCLUSIÓN

Alrededor del mundo, frenar la corrupción se ha vuelto una tarea ardua y sin límites para cada uno de los Gobiernos que la afrontan. Colombia no es un caso ajeno a esta problemática que cada día entierra a las sociedades en la pobreza y la estigmatización, su lucha ha sido constante y la han obligado a la expedición de distintos marcos normativos que van en pro de mejorar aquellas marcas que han dejado los fraudes en el país.

Con el pasar de los años, se han extendido diferentes autores y pioneros en materia contable y administrativa, donde evidentemente los temas de auditoría, auditoría forense y revisoría fiscal no han sido ajenos a dichas investigaciones. Para el caso específico de los conceptos mencionados, es preciso determinar que son conceptos muy asociados pero que, su enfoque y capacidad de actuar dentro de las organizaciones se torna totalmente diferente.

Desde una óptica más específica, distintos autores exponen la tarea que tiene la auditoría forense para investigar actividades ilícitas dentro de las organizaciones, convirtiéndose así, en un órgano de control con características temporales y que proporciona resultados precisos sobre determinada acción; pero también, existen otros que abarcan la revisoría fiscal, como un ente que evalúa y analiza la empresa como un todo, sin necesidad de buscar constantemente irregularidades.

Así mismo, sus técnicas cuentan con un grado importante de similitud, constando ambas de cinco fases; sin embargo, esta similitud no es sinónimo de finalidad. Lo anterior significa que, aunque sus técnicas y procedimientos puedan estar asociados, su enfoque y tiempo de aplicación son totalmente diferentes; ya que, la auditoría forense busca siempre incorrecciones materiales o riesgos financieros que ya se han cometido, mientras que, la revisoría fiscal es un órgano permanente y que propende por dar cumplimiento a las políticas y objeto social de la organización.

Evidentemente, existen delitos organizacionales que se filtran y de los cuales su identificación es prácticamente imposible; sin embargo, los controles a tiempo y realizar actividades constantemente buscando focos de riesgos, serían de gran

impacto e importancia para los procesos que pueda llevar a cabo el profesional de la revisoría fiscal, tomando a tiempo las medidas correspondientes.

Es de esta manera que, culpar a las leyes, decretos, normas y estándares internacionales es perder el tiempo, realmente lo cuestionable en casos de corrupción es el actuar de cada uno de los profesionales involucrados. Lo que verdaderamente se debe poner en duda es la responsabilidad social, los valores y principios del profesional en Contaduría Pública, que como individuo dador de fe, decide ir en contra de todos estos elementos y usar aquellas herramientas que adquiere en el transcurso de experiencia para ir en contra de la ley, dejándose llevar por intereses personales y no por aquel interés público por el cual debido a su oficio debe propender, generando en la sociedad un ambiente de desconfianza e incredulidad, que solo lo llevarán por caminos oscuros en donde se castigan todo este tipo de accionar.

Es preciso decir que en Colombia la contratación en gran parte se ha visto permeada por actos de corrupción y es allí donde los procesos penales acusatorios son muy débiles, y no ponen en práctica todo el aparato legal con el que se cuenta, evadiendo el castigo ejemplar a las personas que realizan estos actos. Sería muy importante verificar todos los vacíos que existan tanto en lo penal, como en las leyes que otorgan la contratación de obras públicas, pues los controles para la adjudicación son vulnerables a todo tipo de manejo ilegal.

Finalmente, englobar y concluir esta investigación es un flagelo para las sociedades. Pueden existir diferentes conceptos tanto de auditoría forense como de revisoría fiscal y, todos terminan en la capacidad que tienen estas herramientas para identificar falencias y actuar de manera oportuna ante casos de corrupción y fraude organizacional; sin embargo, pueden existir diferentes teorías y leyes, pero sino existe una correcta aplicación será un tema perdido.

Y es que como claramente se expresó dentro de esta investigación, los casos son muchos, quizás incontables en un país realmente corrupto como lo es Colombia. Son casos donde priman por encima de los intereses públicos, los intereses privados; son entidades manipuladas por individuos que se valen de toda una experticia para burlar

las leyes y a todos los terceros involucrados. Claro está que, debe ser una lucha constante, que cada día se debe propender por mejorar el accionar de los profesionales contables, quienes deben primar su ética y moral sobre sus demás aspiraciones; especialmente, enfocarse por realizar más actividades de carácter preventivo dentro de las organizaciones que están altamente expuestas a los riesgos financieros y, no terminar solo acudiendo a las correctivas o cuando no haya nada por hacer.

## **10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Arbeláez, D. F., Correa Cruz, L., & Silva Silva, J. (2013). Un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense. Universidad de Nariño - Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas.

Argandoña, A. (2007). La corrupción y las empresas. Universidad de Navarra -IESE Business School.

Bermúdez, H. (2016). Auditoría y control, reflexiones a la luz de la legislación. Bogotá: Ediciones de la U.

Bernal, C. A. (2010). Metodología de la Investigación. Colombia: D.R. ©2010 por Pearson Educación de Colombia Ltda.

Castilla, L. (2015). La auditoría como ejercicio generador de herramientas gerenciales para reducir los riesgos de fraude en los entes económicos. SABER, CIENCIA Y Libertad.

Castro, M., Fernández, A., & Bolívar, C. (2015). La importancia de la revisoría fiscal en Colombia. Revistas Unilibre.

Congreso de la República de Colombia. (12 de Julio de 2011). LEY 1474 DE 2011. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (13 de diciembre de 1990). Ley 43. Bogotá, Colombia.

Consejo Técnico de Contadores Públicos. (22 de mayo de 2001). Recuperado el 13 de agosto de 2021, del concepto CTCP 013 de 2001.

Coopers & Lybrand. (1997). Los nuevos conceptos del control interno: (Informe COSO). New York: Ediciones Diaz de Santos S.A.

De La Torre, C. M., & Quiroz, J. I. (2020). Fraude organizacional. Percepciones previas a la creación de un observatorio del fraude. Economía coyuntural, Revista de temas de coyuntura y perspectivas.

El Espectador. (28 de octubre de 2020). ¿Y la plata de Agro Ingreso Seguro?: esto es lo que se ha recuperado.

Estupiñán, R. (2015). Control interno y fraudes COSO I, II y III. Análisis de informe con base en los ciclos transaccionales. Bogotá: ECOE Ediciones.

Fernández, R., Hernández, C., & Baptista, P. (2014). Metodología de la investigación. México: MCGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.

Fonseca, Á. (2015). Auditoría forense. Bogotá: Ediciones de la U.

Franco, R. (2000). Revisoría fiscal hoy. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría.

Franco, R. (14 de septiembre de 2020). Revisoría Fiscal, ¿Qué debe hacer?, ¿Cómo debe hacer? Obtenido de YouTube: <https://www.youtube.com/watch?v=cb2vwEf-49Q>

Franco-Ruiz. R. (1 de Julio de 2017). ¿QUÉ ES LA REVISORÍA FISCAL Y CÓMO DIFERENCIARLA DE LA AUDITORÍA? [Archivo de Video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=eLKIYOVIcPI>.

Franco, R. (2007). Vigencia de la Revisoría Fiscal. Actualícese.

Fraudes internos en las empresas: Aproximación gráfica. (noviembre de 2003). España.

Galvis, E., & Santos, E. (junio de 2017). Geometría del fraude. Cuadernos de contabilidad.

Gamboa, N., Monsalve, M., & Ariza, Y. (s.f.). LA RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL.

Gamboa, R., Jiménez, L. A., & Vargas, J. M. (2019). Auditoría y revisoría fiscal con Normas Internacionales de Auditoría. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Hernández, C. (12 de febrero de 2018). Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia. Recuperado el 13 de agosto de 2021, de Instituto Nacional de Contadores Públicos Colombia: <https://incp.org.co/lo-saber-auditor-la-nia-240-los-riesgos-fraude-los-eeff/>

Hernández, D., Sánchez, D., & Peñá, G. (2018). Mecanismos de recolección de las pruebas del auditor forense en la etapa preliminar de un proceso penal. Ibagué: Universidad Cooperativa de Colombia.

Lorenzo, L. (2020). Auditoría del sistema APPCC. Ediciones Díaz de Santos.

Manco Posada, J. C. (2014). Elementos básicos de control, la auditoría y la revisoría fiscal. Medellín: Autores Editores.

Márquez Arcila, R. H. (2018). Auditoría Forense. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Martínez, W. (2020). Guía para la gestión del riesgo de corrupción en las empresas. LEGIS.

Ministerio de Ambiente. (s.f.). Ministerio de Ambiente. Recuperado el 18 de Julio de 2021, de Ministerio de Ambiente: <https://www.minambiente.gov.co/index.php/control-interno/control-interno/que-es-control-interno>

Moncayo, C. (13 de febrero de 2017). La auditoría forense y la importancia del análisis de la información. Obtenido de Instituto Nacional de Contadores Públicos: <https://incp.org.co/la-auditoria-forense-y-la-importancia-del-analisis-de-la-informacion/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20forense%20obliga%20a,asociaci%C3%B3n%20y%20estructuraci%C3%B3n%20en%20datos>

Montaño Orozco, E. (2013). Control interno, auditoría y aseguramiento, revisoría fiscal y gobierno corporativo. Cali: Programa Editorial Universidad del Valle.

Navarro, O., López, M., & Pérez, M. (agosto de 2017). Normas de control. Operación

imprescindible en la gestión empresarial: Un caso ecuatoriano. Ecuador: Universidad Metropolitana.

Ortiz, É. (2007). Reflexiones sobre la responsabilidad penal frente a la revisoría fiscal. Apuntes Contables.

Peña Bermúdez, J. M. (2011). Revisoría fiscal: una garantía para la sociedad, la empresa y el estado. Bogotá: 2ª (ed.) Ecoe Ediciones.

Puerres, I. R. (2013). Una mirada práctica de la auditoría. Santiago de Cali: Sello Editorial Javeriano.

Ramírez, M., & Bohórquez, J. (2013). Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude. Cuadernos de Administración.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2020). Real Academia Española. Recuperado el 13 de agosto de 2021, de Real Academia Española: <https://dle.rae.es/fraude>

Revista SEMANA. (31 de agosto de 2018). Top 10 de los fraudes y la corrupción contra las empresas en Colombia.

Roberto Hernández, C. F. (2014). Metodología de la Investigación. MEXICO: MCGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.

Roldán, M., & Chavarría, J. (2002). Auditoría forense. Universidad Estatal a distancia.

Salomón Doroteo, L., Rojas Tamayo, M., Castillo Prieto, S., Guevara Rojas, E. D., & Tapia Iturriaga, C. K. (2016). Fundamentos de auditoría Aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Sevilla, J. (2012). Auditoría de los sistemas integrados de gestión. España: Fundación Confemetal.

Soy, C. (2013). Auditoría de la información: identificar y explotar la información en las organizaciones. Barcelona: Editorial UOC.

Taimal, D., & Rivera, V. (2016). CASO: AGRO INGRESO SEGURO. Cali.

Universidad de Deusto. (1996). Eficiencia, corrupción y crecimiento con equidad.

Bilbao: Digital