

Auditoria Forense: herramienta fundamental del control interno en Colombia

Angélica Ceballos Agudelo, ✉ angelceballos@live.com.ar

Daniela García Berrio, ✉ dani._1014@hotmail.com

Trabajo de Grado presentado para optar al título de Contador Público

Asesor: Fernando Jaramillo Betancur, Docente investigador



Universidad de San Buenaventura Colombia

Facultad de Ciencias Empresariales

Contaduría Pública

Bello, Colombia

2020

Citar/How to cite	(Ceballos & García 2020)
Referencia/Reference	Ceballos, A & García, D (2020). <i>Auditoria forense: Herramienta fundamental para el control interno de las empresas colombianas</i> . (Trabajo de grado Contaduría Pública). Universidad de San Buenaventura Colombia, Facultad de Educación, Medellín.
Estilo/Style: APA 6th ed. (2010)	

Bibliotecas Universidad de San Buenaventura



Biblioteca Digital (Repositorio)
<http://bibliotecadigital.usb.edu.co>

- Biblioteca Fray Alberto Montealegre OFM - Bogotá.
- Biblioteca Fray Arturo Calle Restrepo OFM - Medellín, Bello, Armenia, Ibagué.
- Departamento de Biblioteca - Cali.
- Biblioteca Central Fray Antonio de Marchena – Cartagena.

Universidad de San Buenaventura Colombia

Universidad de San Buenaventura Colombia - <http://www.usb.edu.co/>

Bogotá - <http://www.usbbog.edu.co>

Medellín - <http://www.usbmed.edu.co>

Cali - <http://www.usbcali.edu.co>

Cartagena - <http://www.usbctg.edu.co>

Editorial Bonaventuriana - <http://www.editorialbonaventuriana.usb.edu.co/>

Revistas - <http://revistas.usb.edu.co/>

Dedicatoria

A mis padres, Albeiro y Diana, que me han dado la existencia; y en ella la capacidad por superarme y desear lo mejor en cada paso por este camino arduo de la vida. Gracias por ser como son, porque su presencia y persona han ayudado a construir y forjar la mujer que ahora soy.

A mi hermana y mi pareja, por ser un apoyo moral e incondicional en mi vida, son la razón que me impulsa a ser mejor cada día.

Los amo...

Daniela García

Dedico esta tesis a mi amado esposo, Milton, y mis hermosos hijos, Marcos y Maximiliano, su ayuda ha sido fundamental, han estado conmigo en los momentos más difíciles. Este proyecto no fue fácil, pero estuvieron motivándome y apoyándome hasta donde sus fuerzas no pudieron.

Hoy se culmina esta tesis, haciéndome más fuerte y con más ganas de cumplir mis metas.

Ustedes son mi motor y mi principal motivación.

Angélica Ceballos

Agradecimientos

A Dios, por permitirnos haber terminado este proyecto. Contigo fuimos capaces de sacar adelante este desafío, porque nos guiaste y nos diste la fuerza suficiente para lograrlo.

A nuestros docentes, Diana Villalobos y Fernando Jaramillo, quienes fueron nuestro apoyo y guía constante en la elaboración de esta tesis.

Gracias por su dedicación y por contribuir a nuestro desempeño, para ser profesionales auténticos formados en valores éticos y morales.

Tabla de Contenido

Resumen	8
Abstract	9
Introducción	10
1 Objetivos	12
1.1 Objetivo general	12
1.2 Objetivos específicos.....	12
2. Capítulo 1: Auditoría.....	13
2.1 Antecedentes	13
2.2 Algunos rasgos de la auditoría	19
2.2.1 Edad Industrial	20
2.2.2 Edad contemporánea.....	21
2.3 Conceptualización	22
2.4 Normatividad.....	25
2.5 Tipos de auditoría.....	27
3. Capítulo II: Auditoría forense	31
3.1 Definición.....	31
3.2 Conceptualización y características.....	34
3.3 Características	36
3.4 Tipos de auditoría forense	37
3.5 Objetivos de la auditoria forense.....	38
3.6 Técnicas de investigación de la auditoría forense en el sector público y privado.....	38
3.7 Procedimiento de auditoria.....	40
3.8 Papeles de trabajo.....	43
3.8.1 Características de los papeles de trabajo:	44

3.9 Informes de auditoría	45
3.9.1 Características	45
4. Capítulo III - Ejemplo de aplicación de la auditoría forense	50
4.1 Caso	50
5. Cuestionamientos	54
6. Conclusiones	56
7. Bibliografía.....	57

Lista de tablas

Tabla 1 - Técnicas de auditoría	38
Tabla 2 - Formato programa de auditoría.....	42
Tabla 3 – Cronograma de actividades de auditoría	43

Lista de ilustraciones

Ilustración 1 - Formato Informe de Auditoría	48
--	----

Resumen

La auditoría forense es una herramienta de investigación que se apoya en las normas y procedimientos del control interno y en la ética profesional del contador público, que busca prevenir fraudes, minimizar riesgos y proteger a las empresas de actos corruptos.

Es por ello, que con el presente trabajo se pretende describir los aportes que ha generado la auditoría forense como mecanismo de control interno en las entidades públicas y privadas de Colombia, con el fin de analizar la necesidad de su aplicación para reducir los efectos del fraude en el ejercicio de la contaduría pública y en el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

Teniendo en cuenta la metodología utilizada para el desarrollo de esta investigación, la cual se basa en un enfoque cualitativo, tiene un nivel de alcance de tipo descriptivo y un tipo de estudio de análisis documental, y dando uso a la herramienta de recolección de datos que en este caso será una matriz de categorías.

Es así, como se obtienen resultados relevantes para la investigación, en los cuales se determinan algunas ventajas de la aplicabilidad de la auditoría, tales como prevención de riesgos, detección de fraudes, toma de decisiones, cumplimiento de objetivos organizacionales y sobre todo la mejora continua en las empresas.

Palabras claves: Auditoría, Auditoría forense, Control interno, Fraude.

Abstract

The forensic audit is a research tool that is based on internal control, on the professional ethics of the auditor, which seeks to prevent fraud, minimize risks and protect companies from corrupt acts.

It is for this reason that the present work is intended to describe the contributions that the forensic audit has generated as an internal control mechanism in public and private entities in Colombia, in order to analyze the need for its application to reduce the effects of fraud in the exercise of public accounting and in the fulfillment of organizational objectives.

Taking into account the methodology used for the development of this research, which is based on a qualitative approach, which has a level of scope of descriptive type and a type of study of documentary analysis, and giving use to the collection tool of data that in this case will be a matrix of categories.

This is how relevant results are obtained for the investigation, in which certain advantages of the applicability of the audit are determined, such as risk prevention, detection of fraud, decision making, compliance with organizational objectives and, above all, continuous improvement in companies.

Keywords: Audit, Forensic audit, Internal control, Fraud.

Introducción

Es probable que en el ejercicio profesional de los contadores públicos se presenten ciertas falencias, por ejemplo, en Colombia se evidencian en cuanto a la importancia de la ética profesional y el desarrollo confiable y oportuno de su labor. La corrupción en Colombia ha sido un flagelo que ha acompaña a todas las profesiones, principalmente las administrativas, el fraude se da por malos controles, profesiones mal remuneradas, la ambición y demás situaciones de pocas garantías que hacen que las personas actúen de forma incorrecta.

La auditoría forense es una herramienta de investigación exhaustiva que le permite a los usuarios tanto internos como externos de las entidades detectar a tiempo el fraude para lograr identificar los responsables de los delitos e implementar correctivos ante el riesgo, ayudando a fomentar un trabajo eficiente y honesto, adecuado a las funciones del cargo que corresponda y, además, generar confianza en el ejercicio contable dado que este ha tenido una trayectoria muy subestimada (Lugo, 2010, p.20).

El auditor forense debe tener conocimientos de manejo de cuentas, presentación de estados financieros, indicadores de riesgo, leyes, decretos, normas tributarias y además debe contar ciertas habilidades y destrezas como creatividad, aplicación de estrategias, comunicación, negociación, pro-actividad y principalmente debe ser una persona objetiva y analítica que sepa controlar situaciones de mucha presión y exigencia, pues en este recae una gran responsabilidad y que debe rendir cuentas ante sus jefes y ante la ley (Pedraza, 2006, p. 37).

Por lo tanto, la auditoria forense es indispensable implementarla en las empresas colombianas con el fin de fortalecerlas, hacerlas más sólidas, confiables, transparentes haciendo uso de la eficiencia y la eficacia, ayudando no solo al crecimiento de las organizaciones sino también del país. “La auditoría forense provee las evidencias para enfrentar los delitos cometidos y permite buscar las herramientas que apoyen el fortalecimiento de las instituciones para disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia fiscal” (Duarte, 2015, p. 13).

Esta técnica permite a la empresa conocer su situación financiera y analizar si las decisiones que se han tomado han contribuido al mejoramiento continuo de la misma, por lo tanto es importante determinar los riesgos que tiene y la forma de mitigarlos.

Hoy en día, la Auditoría forense ha desarrollado técnicas más efectivas para detectar los fraudes a nivel público y privado, ampliando su campo de acción y siendo más solicitada en situaciones de aplicación de justicia. Allí los jueces toman sus decisiones fundamentadas en las pruebas aportadas por expertos en esta rama de la Auditoría, ya que, como lo afirma Fariña, el producto de la Contabilidad forense es la prueba pericial contable especializada (Arango Lopera & Herrera Jaramillo, 2009, p. 10).

Por lo tanto las empresas y el estado son los encargados de evaluar la eficiencia de la gestión que puede aportar esta técnica, y la aplicación pertinente en cada área de la organización en el sector privado o ente territorial en el caso del sector público, con el propósito de identificar los posibles riesgos a los que se ven expuestos los establecimientos y prevenir por medio de los controles internos la corrupción económica conservando el patrimonio público, el bienestar social y la solidez de las compañías.

La tecnología es un pilar fundamental para la efectividad de las técnicas de la auditoría forense, ya que estas nos permiten mejorar los sistemas de control que ayudan a la gestión de la entidad y dando cumplimiento a los objetivos de la entidad, por medio de las pruebas, evidencias e información recopilada en el momento pertinente para soportar los hallazgos en las investigaciones que permitan dar un juicio final objetivo y así, evitar retomar las acciones que desde un principio no fueron ejecutadas de forma eficiente.

Para concluir, se debe resaltar que los aportes que tiene la auditoría forense a las operaciones de las empresas son de gran relevancia, ya que por medio de sistemas de control interno se realiza una supervisión y una ejecución adecuada de las actividades, para así generar de forma eficiente los roles de cada departamento con el fin de que todos actúen para alcanzar un objetivo común para el bienestar de todos (Camacho, 2010, p. 25).

1 Objetivos

1.1 Objetivo general

Describir los aportes que ha generado la auditoria forense como mecanismo de control interno en las entidades públicas y privadas de Colombia, con el fin de analizar la necesidad de su aplicación para reducir los efectos del fraude en el ejercicio de la contaduría pública y en el cumplimiento de los objetivos organizacionales, por medio de un análisis documental, basado en información obtenida de sitios web, artículos, revistas, informes y tesis.

1.2 Objetivos específicos

- Caracterizar la auditoría forense para identificar como aplica a las empresas del sector público y privado en Colombia.
- Analizar la información rastreada sobre la trayectoria de la auditoria forense en empresas del sector público y privado en Colombia y la relación entre ambas, para la implementación de controles en estas, tomando como base la información recolectada en el primer objetivo específico.
- Determinar las ventajas de la aplicación de la auditoría forense para obtener información verificable y confiable en ambos sectores para la toma de decisiones y el cumplimiento de los objetivos organizacionales, por medio de hipótesis que verifiquen esta información.

2 Capítulo 1: Auditoría

2.1 Antecedentes

Para el desarrollo del presente trabajo se hace necesario realizar un rastreo de información, que permita evidenciar los principales aportes de la auditoría forense, su importancia y sus aplicaciones como medio de control interno para la detección del fraude en las empresas del sector público y privado en Colombia.

Para ello, se realiza un análisis sobre las investigaciones más significativas sobre esta práctica de auditoría y los resultados más relevantes para esta investigación, con el fin de que se suministre la información necesaria para el desarrollo del trabajo. A continuación, se presentan los antecedentes más relevantes sobre la auditoría forense:

- **Alfonso Londoño Ramírez y Vanessa Saldarriaga Piedrahita (2011), “la auditoría forense: un campo en potencia”.**

Partiendo de estudios locales, se realiza un análisis de la investigación desarrollada por dos estudiantes de contaduría pública de la Universidad de Antioquia, Alfonso Londoño y Vanessa Saldarriaga (2011), los cuales realizan un artículo en el cual se busca establecer la importancia de la implementación de la auditoría forense en las organizaciones. Estos autores plantean las diferencias y semejanzas que presentan la contaduría forense y la auditoría forense, debido a la diversidad de concepciones que se tienen acerca del tema, pero, estos afirman que según su punto de vista prefieren llamarla auditoría forense, ya que lo definen como un conjunto de técnicas para la presentación de informes que son propias de la auditoría.

Además, realizan un paralelo entre la auditoría y la auditoría forense, estableciendo ciertas diferencias y determinando las competencias del auditor forense, en la cual plantea que este debe contar con una mezcla de conocimientos de contabilidad y auditoría para desarrollar funciones de forma idónea y profesional, destacando que el contador público es el actor principal en un proceso de auditoría forense, ya que cualquier proceso requiere de su intervención.

Las conclusiones del artículo elaborado por los estudiantes apuntan a la importancia que tiene la contaduría en la auditoría forense, así como la presencia indispensable del contador en los diferentes estudios de casos y evidencias, siendo así la auditoría un medio de control, detección y prevención de delitos organizacionales, con el fin de que se lleve a cabo un trabajo veraz y eficiente.

- **René Mauricio Castro V. & Miguel Antonio Cano C. (2003), “Auditoría forense”**

Estos autores, como contadores públicos especializados en auditoría y gerencia financiera y contabilidad, exponen en su documento algunos elementos de la auditoría forense y su aplicación en las organizaciones. En este presentan un concepto sobre la auditoría forense, dando a conocer la problemática del fraude y la corrupción que se vive día a día en Colombia y como el incremento de crímenes y delitos en los últimos años convierten a la auditoría forense en un campo atractivo para fortalecer los conocimientos de los contadores y los controles en las entidades.

Los contadores citan lo siguiente “El fraude en el sector público, es considerado un acto deliberado que envuelve el uso del engaño para obtener alguna forma de beneficio o ventaja financiera desde una posición de confianza o autoridad, lo que resulta habitualmente en pérdida financiera para una organización gubernamental”. Estos plantean que el fraude en el sector privado nace del fraude y la corrupción evidenciada en el sector público, gracias a los avances tecnológicos y el fácil acceso a información en páginas web. Su trabajo se divide en cuatro cuestiones, que resuelven por medio de índices de divulgación de la información financiera, comparaciones, etc. En su primera hipótesis enuncian que “el uso y alcance de internet es dependiente del tamaño de la empresa”.

La conclusión de la investigación está basada en las cuatro cuestiones anteriores, y definen que la metodología principal para una solución a este flagelo es la toma de conciencia de las empresas, las cuales deben replantearse sobre qué información financiera deben introducir, los requisitos que esta debe cumplir y que hacer para tener un control sobre esta información.

- **Sara Díaz Ortega & Paola Pérez Peña (2015), “La auditoría forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de Cartagena”.**

El trabajo realizado por estas dos estudiantes es de gran relevancia la investigación que se desea llevar a cabo, debido a su información concisa, completa y clara sobre casos específicos de la aplicación de auditoría forense en la ciudad de Cartagena.

En su investigación, enfocada en auditoría forense, plantean la situación del sector empresarial Cartagena, como se aplica la metodología de auditoría forense y que tipos de controles se implementan allí. En este trabajo investigan a empresas del sector comercial, industrial y de servicios, toman una muestra de diez empresas para el análisis, y además veinte funcionarios a los cuales se les realizó una encuesta para informar sobre la investigación, por medio de un estudio de tipo documental, de análisis y observación, con el fin de dar a conocer la importancia que tiene la auditoría forense como herramienta de detección de fraudes financieros y malversación de activos.

Las alumnas afirman que la auditoría forense se presenta como una opción válida para que los sistemas de prevención y control tengan mayor eficacia en la detección de delitos económicos que dejan grandes consecuencias para el sector empresarial y la economía del país. (pág. 92)

Como resultado de su investigación se encuentra que:

- El 80% de las empresas poseen sistemas y/o herramientas de control en el sector empresarial
- El 75% de empresas poseen políticas y mecanismos para el conocimiento de la identidad del cliente
- El 65% de los empleados NO tiene conocimiento sobre los procedimientos y políticas contra delitos económicos
- El 60% de las empresas NO poseen mecanismos de control de acceso a los sistemas y la plataforma tecnológica
- El 70% de las entidades opinan que los sistemas de control no son efectivos

Para concluir un gran porcentaje de los encuestados están de acuerdo con que la auditoria forense tiene una gran importancia en las empresas y que puede contribuir a la prevención y detección de delitos económicos.

- **Natalia Baracaldo Lozano & Luis Eduardo Daza (2014), “La importancia de la auditoría forense en la investigación de fraudes y delitos financieros”.**

La investigación de estos docentes se basa principalmente en los hechos que se viven día a día en Colombia, pues gracias a los escándalos recientes de corrupción y delitos económicos han resaltado la importancia de contar con pruebas técnicas especializadas que den complemento a la labor que realizan las autoridades e investigadores profesionales que se desarrollan en este campo. El objetivo de su investigación es destacar la importancia de la auditoria forense en la detección de fraudes y la necesidad de una formación técnica en cuanto a auditoria para las labores profesionales de contadores públicos.

Luego del desarrollo de la investigación se concluye que la auditoria forense es una forma aplicada de inteligencia financiera, es decir, una auditoria especializada, la cual tiene como propósito descubrir fraudes y delitos. Por lo tanto, se hace importante la formación de los contadores públicos en este campo, ya que los programas de contaduría no contemplan los temas de auditoría forense con la dedicación necesaria.

- **Yaneth Zambrano Vargas (2015), “La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia”**

La autora Zambrano, delimita su trabajo por medio de una investigación y el análisis de datos con el fin de saber si la auditoria forense es un mecanismo para detectar los fraudes en los estados financieros en Colombia, flagelo que nos agobia día a día, debido a la carencia de controles en las empresas, los únicos beneficiados son los investigadores y analistas de fraudes para los cuales ha crecido la demanda de su labor.

Por lo tanto, la contadora Yaneth Zambrano realiza una investigación de tipo descriptiva, en la cual analiza de manera sistemática las características del fraude en estados financieros en Colombia, en la cual se identifican los principales tipos de fraude y las normas que rigen estos delitos. Por medio de un enfoque interpretativo, Zambrano analiza desarrolla su investigación basada en los antecedentes y puntos de vista de autores que tratan sobre fraude de estados financieros.

Así, se concluye que el compromiso que debe tener un auditor forense debe ser muy alto, ya que debe desarrollar competencias y enfocar su labor al crecimiento y mejoramiento de la institución, dando un valor agregado a su conocimiento y al buen funcionamiento de la entidad.

- **Maryi Paola Vargas (2016), “Evaluación de los procesos en auditoria forense para empresas del sector público”.**

Esta investigación se basa principalmente en describir las características, técnicas y metodologías que utiliza la auditoría forense para la detección de fraudes.

Vargas, plantea en su trabajo la importancia de la aplicación eficiente de la auditoría en las entidades públicas, con el fin de mitigar los riesgos de fraude por medio de la implementación de controles efectivos, teniendo en cuenta que en Colombia no es tan reconocida esta rama de la auditoria, pero aun así, es de gran relevancia la investigación debido a la necesidad de contadores y auditores de adquirir mayores conocimientos para el desarrollo de su ejercicio de forma transparente con las técnicas pertinentes.

Como conclusión, se determina el gran acogimiento que está teniendo esta técnica de auditoría forense, la cual actúa en contra de la corrupción. Zambrano plantea que en la medida que los contadores y auditores se actualicen y estén atentos a los procesos se puede evitar que se cometan fraudes en las organizaciones.

- **Nancy Sánchez, Paula Andrea Gallego & Wendy Salamanca (2013), “Contaduría pública vs auditoria forense”.**

Las estudiantes de la Universidad San Buenaventura, plantean en su investigación el problema delimitante que se presencia en la cultura colombiana, la corrupción. Según las investigadoras, los contadores actuales no cuentan con los conocimientos y las capacidades suficientes para elaborar procesos de auditoría forense, estas realizan cuestionamientos sobre la calidad de contadores que se forman en las universidades y que aun así salen al mundo laborar a ejercerla sin tener el más mínimo conocimiento de ella.

La auditoría comprende un capo nuevo en Colombia, por lo tanto, la auditoria forense es una rama de especialización de la contaduría la cual refuerza los conocimientos y habilidades de los profesionales de este campo.

Su investigación es de tipo cualitativa, desarrollado por medio de técnicas de información como las páginas web, las cuales aportaron recursos e imágenes para la adecuada elaboración del trabajo. De la información analizada, se concluye que los pensum de las universidades en Colombia no cuentan con la preparación adecuada en la profesión contable, pues el papel de este se toma de gran importancia para este ámbito, ya que con los debidos conocimientos se convierte en un factor clave para el proceso judicial. Por ello recomiendan que el trabajo del contador esté en condiciones de aplicar y recomendar técnicas y procedimientos que permitan detectar y prevenir fraudes.

Las estudiantes de contaduría, afirman que, así como cambian rápidamente las formas de hacer negocios, también lo hacen las formas de defraudar, por lo tanto, los profesionales que intervienen en la prevención del delito deben contar con metodologías, técnicas y procedimientos para detectar y cuantificar el impacto del fraude financiero, con el fin de brindar confianza a los usuarios de la información financiera. (Pág. 64)

- **William Parra & José Ricardo López (2006), “Estudio de la auditoría forense como complemento del sistema tradicional de auditoría y control de los recursos públicos colombianos”.**

Estos autores basan su investigación en la forma en como la aplicación de la auditoría forense en la Contraloría General de la Republica puede detectar y prevenir los malos manejos en los recursos públicos colombianos.

Su investigación pretende principalmente analizar la necesidad de la aplicación auditoría forense al sector público, con el fin de mitigar los fraudes, la malversación de activos, la corrupción, y los demás delitos que se presentan frecuentemente en el Estado Colombiano. Para ello, realizan un estudio de tipo exploratorio y documental sobre la gestión de la Contraloría General de la Republica, en la muestra se incluyen diez funcionarios los cuales aportaron sus conocimientos y opiniones para dar más rigurosidad y fuerza a la investigación. Por medio de una elaboración de cuestionarios y cuadros comparativos donde se describe el proceso adelantado por los organismos de control, para obtener información sobre los resultados que se podrían obtener con la aplicación de la auditoria forense en este sector.

La propuesta y conclusión final de la investigación es recomendar al sector gubernamental que adopte herramientas multidisciplinarias que complementen el sistema de auditoria que se emplea en la actualidad, pero sin dejar atrás al sector privado que también surge de la misma necesidad de aplicación de auditoría forense, debido al alto nivel probatorio que esta genera.

Para concluir, se tendrán en cuenta las apreciaciones de los autores mencionados anteriormente, con el fin de dar mayor rigurosidad al documento, analizando de manera profunda las características más relevantes y la importancia de la auditoria forense en las entidades del sector público y privado en Colombia.

Los principios de la auditoria han evolucionado en diferentes épocas, según las necesidades específicas de cada época y para ello se hace referencia de la siguiente manera:

2.2 Algunos rasgos de la auditoría

Para iniciar este capítulo, se hablará de la época prehistórica, en la que se denota el origen de la auditoria, para analizarla se toma como base la siguiente cita:

“En su origen más antiguo la auditoría es una actividad que se creó como una aplicación de los principios de contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud” (Caro, 2016, p. 9).

Es decir, la auditoria en un principio se realizaba como una actividad en la cual las personas de un pueblo elegían de forma democrática a su gobernante o mandatario, dando potestad a este de decidir sobre sus fases sociales, religiosas, culturales, económicas; con el fin de recolectar beneficios por su labor. Por lo tanto, la sociedad se veía obligada a pagar una llamada

“tributo” a su gobernante, este tributo se conoce hoy en día como contribuciones o impuestos. En este hecho es donde surge la auditoria, ya que el mandatario o dominante quería que sus tributos fueran recolectados prontamente y que no faltara ningún ciudadano por pagarlo, por tanto, este ejercía dicha recolección por medio de gestores o revisores especializados para hacer cumplir las obligaciones que tenía la comunidad con el gobernante de su pueblo.

En este ámbito, se encuentra que la auditoria tuvo sus principales acogimientos en la civilización sumeria y en el pueblo azteca: “la auditoria se remonta hacia los años 3,300 A.C., en la grandiosa civilización del pueblo Sumerio, en la antigua Mesopotamia, el Estado actual de Irak.

Fue allí, donde se comenzaron a construir grandes templos, los cuales eran usados específicamente para la recolección de tributos y para el control de las riquezas del pueblo.

De esta manera, se presume que en esta época solo empleaban la auditoría como una forma de verificación de registros y transacciones.

Por otro lado, en el pueblo azteca, en México, se localizaba el denominado “Calpixque”, la que era una persona encargada de recolectar los impuestos, pero se caracterizaba principalmente por el uso de fuerza cuando los habitantes no cumplían con el pago de dichos tributos, lo cual provoco un gobierno dictador en el antiguo México. Y es allí, donde termina las primeras aplicaciones de auditoría en la prehistoria, pasando así a la edad media.

Más adelante, en la edad media, cabe destacar, que los agentes recolectores y la autoridad en los pueblos era la iglesia, el autor Sandoval (2012), manifiesta que la autoridad religiosa era quien obligaba a las personas con mayores riquezas a dar un diezmo a la iglesia, y para el controlarlo habían auditores encargados, los cuales dictaminaban los reportes y los incumplimientos; así que las personas que no cumplieran con este diezmo eran enviados al llamado “Tribunal del Santo Oficio”, este actuaba como intermediario para obligar a los ciudadanos a cumplir con los tributos establecidos.

Luego, llega la época de la revolución industrial en el siglo XVIII en Inglaterra.

2.2.1 Edad Industrial.

Aquí nacen los procesos industriales y la adquisición de máquinas para el desarrollo de labores en las empresas. Aportando a la aplicación de técnicas contables relacionadas con

auditoría, con el fin de evaluar y verificar los registros y la información de los estados financieros de forma periódica, para fomentar la mejora en la toma de decisiones de la entidad.

“En Inglaterra, en aquel entonces como ahora, las corporaciones públicas se constituían bajo una Ley Nacional conocida como la Ley de Empresas, a la cual debían de someterse todas las empresas públicas” (Bernal, 2008, p. 60).

Según lo anterior, cabe destacar que la necesidad de implementar procesos nace a partir del avance económico y crecimiento empresarial en gran parte del mundo. Debido a esto, se hizo más necesario llevar un control permanente de las operaciones de las organizaciones y el cumplimiento de los objetivos de las mismas, para lograr el mejoramiento continuo tomando las medidas respectivas aplicables según los resultados de las auditorías.

A lo sumo, los principales gestores de la auditoría en esta época fueron el Reino Unido en Gran Bretaña, en la cual realizaban auditorías las cuales se hacían públicas ante el gobierno y los ciudadanos, por medio de informes verbales y exámenes críticos de los registros y cuentas. Y en Estados Unidos, donde surgió la profesión del auditor como un profesional independiente. Así es como se llega a la época moderna o contemporánea.

2.2.2 Edad contemporánea.

“La Auditoría de los Sistemas de Información surgió cuando las empresas e instituciones han tomado conciencia de que la información que adquieren, conservan, procesan y emiten, es vital para su propia supervivencia diaria y proyección de progreso” (Caro, 2016, p. 19).

Tomando como base la cita de la autora Caro (2016), se determina que la auditoría ha evolucionado y ha tomado más posición y relevancia en las entidades debido al surgimiento de las nuevas tecnologías y al crecimiento de la globalización, las cuales ameritan un desarrollo eficiente en las entidades buscando enfatizar en no caer en riesgos y evitar los posibles fraudes, que, gracias a estas mismas tendencias tecnológicas se pueden dar fácilmente.

La auditoría es un factor clave en las entidades, pues refleja la verdadera imagen de las empresas, la cual debe generar confianza a personas externas interesadas o relacionadas con la misma, como los clientes, los proveedores, los inversionistas y demás actores internos o externos que necesitan una información veraz y oportuno para lograr el cumplimiento eficiente de los objetivos de la organización, el cumplimiento de metas y el progreso efectivo de estas.

2.3 Conceptualización

Actualmente, la auditoria no solo se enfoca en analizar y verificar la exactitud de registros y transacciones, sino además de determinar autenticidad y transparencia de los estados financieros, balances, estados de resultados, estado de cambios en el patrimonio, notas y demás estados de los cuales se deba hacer una evaluación detallada para identificar errores y establecer las acciones pertinentes para corregirlo.

Por ello, ahora se cuentan con una serie de normas que rigen la auditoria en cada país y en ámbitos internacionales, las cuales van ligadas con las normas contables y los principios de contabilidad para ejecutar un proceso de auditoría debidamente adecuado y regido por normas.

Las normas internacionales se hacen importantes, pues gracias a la globalización se hace necesario hacer comparaciones de estados financieros, registros y transacciones de empresas en diferentes países, ya que todo debe ser sistematizado y debe ser de fácil entendimiento para que cualquier persona de cualquier país pueda comprender la información que se le está transmitiendo.

Este tipo de información internacional, hace necesario la implementación de controles en las entidades, y uno de ellos y el más efectivo hasta ahora son las auditorías. Pero, como la tecnología sigue avanzando y la globalización sigue creciendo, una simple auditoría interna a veces no es suficiente para encontrar esos errores mínimos, pero de gran importancia en los registros y los balances, es así como surge una auditoria más especializada, con técnicas más acertadas para evaluar y determinar controles y mejoras necesarias en las organizaciones, la auditoria forense, que se analizara más adelante.

Actualmente en Colombia se presentan una gran cantidad de flagelos y casos de fraudes en las empresas, incluso en las más grandes donde se supone cuentan con procesos internos de seguridad que garantizan un adecuado control sobre sus operaciones y empleados, pero ahora no es suficiente tener un control común en las organizaciones, pues se debe tener un control rígido, estricto y funcional si se quiere obtener mejores resultados y crecer en el mercado económico tanto nacional como global.

Para el desarrollo de este capítulo se debe tener claridad sobre el concepto de auditoria, para ello se toma como base las definiciones de los siguientes autores:

El origen etimológico de la palabra auditoria viene del verbo latino “Audire”, que significa “oír”. Denominado así debido a la función de juzgar lo falso o lo verdadero por medio de la escucha de los primeros auditores (Sínche, 2019, p. 27).

De manera relevante se toma el concepto de La Real Academia Española (RAE), la cual define la auditoria de la siguiente manera:

1. f. Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse.

2. f. Revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o entidad.

Debido a esto, es importante saber que la auditoría es realizada por un contador público y su objetivo es estudiar los sistemas contables de las empresas y sus estados financieros con el fin de verificar si fueron realizados dentro de la norma y con las técnicas necesarias para elaborarlos en un marco aceptado para informes financieros, y si cumplen con los requerimientos legales y estatutarios.

En otro ámbito los autores William Thomas Porter y Jhon C. Burton (1983), afirman que la auditoria es el examen de la información por una tercera persona, distinta de quien le preparo y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario.

Por otro lado el autor Arthur W. Holmes, obtiene como conclusión que la auditoria es un examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos.

The Statements On Auditing Standards S.A.S (AICPA), afirma que la auditoria es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al Público o a otras partes interesadas.

A lo sumo, La American Accounting Asociación (1972), identifica la Auditoria como un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informático con las evidencias

que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.

Así que, de los anteriores términos se puede deducir que la auditoría es un trabajo que realiza un profesional teniendo el cargo de auditor, con estudios en contabilidad y que realiza procesos buscando evaluar todas las actividades de una organización con el fin de que se cumplan los objetivos organizacionales y los procedimientos que en ellas se realizan, se ajusten a las normas y a las leyes vigentes.

La auditoría es un mecanismo que permite a las organizaciones un análisis exhaustivo de todas las cuentas contables, permitiendo corroborar que las medidas que se aplican a la empresa han sido asertivas y contribuyen a su buen funcionamiento por el contrario, hallar errores o malversación de los activos y del patrimonio. Por tal motivo es importante que las auditorías las realice un profesional externo a la entidad con el fin de que el juicio que dé en su dictamen se haga de manera transparente y objetiva.

Según Cuellar (1992), el objetivo principal de una Auditoría es la emisión de un diagnóstico sobre un sistema de información empresarial, que permita tomar decisiones sobre el mismo. Estas decisiones pueden ser de diferentes tipos respecto al área examinada y al usuario del dictamen o diagnóstico. En la conceptualización tradicional los objetivos de la auditoría eran tres: Descubrir fraudes, descubrir errores de principio y descubrir errores técnicos.

De acuerdo a esto, se determina que los objetivos trazados en principio de la auditoría buscaban encontrar errores técnicos y malversación de activos dentro de las organizaciones, señalando un culpable, pero no enfocados a la mejora continua de procesos, mediante acciones que corrigieran o no solo de señalamiento y es así que aparece en escena el desarrollo tecnológico de los sistemas de información y obliga a diseñar tres nuevos objetivos como los expone los autores Porter y Burton (1983), en la denominada “revolución informática” los cuales son:

- Determinar si existe un sistema que proporcione datos pertinentes y fiables para la planeación y el control.
- Determinar si este sistema produce resultados, es decir, planes, presupuestos, pronósticos, estados financieros, informes de control dignos de confianza, adecuados y suficientemente inteligibles por el usuario.
- Efectuar sugerencias que permitan mejorar el control interno de la entidad

A lo sumo, cabe resaltar que el auditor se enfoca a cumplir su labor de manera objetiva realizando su examen de manera sistemática, crítica y minuciosa, con el fin de examinar la autenticidad de la información, ya que las empresas están expuestas constantemente a diferentes tipos de fraudes que pueden atentar con el patrimonio común de la organización.

2.4 Normatividad

Para tener un desempeño correcto y legal de su profesión este debe acogerse a las normas que rigen la auditoría, Normas Internacionales de Auditoría (NIA), donde su importancia radica en la influencia socioeconómica de la cultura organizacional, la aplicación del ejercicio contable y la importancia de la auditoría, influenciado por el factor de la globalización que se presenta en la actualidad. Montoya, Silva & Orozco, (2013) plantean que:

“Se originó la implementación de las NIC, y adjunto a estas las NIAs, que son las que permitirán hacer una auditoría confiable, eficiente sobre los estados financieros de una organización, estas normas están siendo implementadas en todos los países del mundo para responder a unas necesidades específicas de sus administradores con el fin de que la información que obtengan las empresas se rija por un único cuerpo normativo” (p. 21).

Es por ello, que para realizar una auditoría es importante que el auditor cumpla con ciertos requisitos esenciales, que contribuyan a la generación de reportes reales y verificables con el fin de brindar información oportuna y dar recomendaciones que ayuden al mejoramiento de la organización.

La elaboración de las auditorías se basa sobre las normas internacionales de auditoría, donde dan a conocer las características que debe contener y los pasos que se deben seguir para su realización. Entre ellas se encuentran:

- ✓ NIA 200 – Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Esta NIA va encaminada a cumplir los objetivos trazados y a los principios que se le debe aplicar a su realización
- ✓ NIA 210 – Términos de los trabajos de auditoría. En esta NIA se acuerda los términos de trabajo con el cliente y se establecen las normas y lineamientos del trabajo.

- ✓ NIA 220 – Control de calidad para el trabajo de auditoría. El propósito es establecer las normas sobre el control de calidad.
- ✓ NIA 230 – Documentación. Se refiere a los papeles de trabajo que realiza el auditor para poder realizar el encargo.
- ✓ NIA 240. Fraude o error- en esta NIA es importante diferenciar los conceptos de fraude y error, donde el primero va encaminado al acto intencional y el segundo a una equivocación no intencional.
- ✓ NIA 250 – Consideración de leyes en auditorías. La realización de los encargos están encaminadas a que se hagan dentro de los lineamientos de leyes y normas vigentes.
- ✓ NIA 260- comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del mando (gobierno corporativo). Los asuntos surgidos en la auditoría, deben ser comunicados a los directivos de la entidad auditada.
- ✓ NIA 300 – Planeación. La planeación va dirigida a utilizar estrategias para desarrollar la naturaleza, la oportunidad y alcance esperados en el encargo.
- ✓ NIA 315 – Entendimiento de la entidad y el entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Al iniciar una auditoría el auditor debe tener conocimiento de la empresa y de los riesgos a los que puede estar expuesta, ayudando a la ejecución del trabajo de auditoría.
- ✓ NIA 320- importancia relativa de la auditoría. Está relacionada con la materialidad del trabajo en la auditoría.
- ✓ NIA 401 – auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora. Es importante que el auditor tenga los conocimientos tecnológicos para poder auditar todo lo que esté relacionado con el trabajo y de no ser así, debe buscar el apoyo de un experto en el caso.
- ✓ NIA 500 – Evidencia de auditoría. Está relacionado con todos los soportes verificables para los hallazgos del trabajo de auditoría.
- ✓ NIA 505- confirmaciones externas. Esta NIA está relacionada con las circularizaciones que sirven de apoyo para corroborar la información que se presenta en la auditoría.
- ✓ NIA 520- procedimientos analíticos. Estos procedimientos se deben aplicar durante la planeación y la revisión global de la auditoría.

- ✓ NIA 550 – partes relacionadas. Esta NIA está enfocada a la responsabilidad del auditor y los procedimientos respecto de las partes relacionadas en la auditoría.
- ✓ NIA 560 – Hechos posteriores. Se refiere a los hechos que se puedan presentar durante el dictamen del auditor y a efectos posteriores después del encargo y la responsabilidad que tiene el auditor.
- ✓ NIA 600- uso del trabajo de otro auditor. El auditor se puede apoyar en trabajos anteriores de auditoría.
- ✓ NIA 620- uso del trabajo de un experto. Cuando el auditor considere que no tiene los conocimientos necesarios para realizar alguna evaluación, puede buscar el trabajo de un experto con el fin de realizar un trabajo adecuado.
- ✓ NIA 700 – dictamen.

Estas normas, sirven como base para que los procedimientos que se realizan en una auditoría, ya sea de estados financieros o evaluación del control interno, soporten un trabajo bien estructurado, en el cual se utilicen las normas y técnicas adecuadas para su ejecución, buscando resultados limpios y libres de errores que ayuden a las empresas a cumplir sus objetivos, dentro de las normas y leyes vigentes.

Además, Sobre la información antes descrita se puede establecer que las auditorías cumplen una función en la cual se analiza y se evalúan los procesos desde el inicio hasta el final, identificando los riesgos, clarificando áreas de mejora, pero sobre todo su función es la de facilitar a la alta gerencia la información correcta de los procesos adicional a que debe suministrar una visión determinada y particular de la compañía, para que esta alcance los objetivos propuestos. Cabe resaltar la imparcialidad que el auditor debe tener frente a su dictamen ya que se debe presentar con la mayor objetividad posible.

2.5 Tipos de auditoría

Existen diferentes tipos de auditoría, las cuales son aplicables para el caso que se presente o que el interesado en realizarla decida evaluar. Cabe mencionar que en el ámbito público las auditorías internas son de carácter obligatorio, lo que para el sector privado no. Dentro de ellos se encuentran:

- **Auditoría Operativa:** Se realiza un examen objetivo y sistemático de las operaciones de una organización, cuyo propósito es determinar los grados de efectividad, economía y eficiencia alcanzados por la entidad y formular recomendaciones para mejorar las operaciones evaluadas.
- **Auditoría integral:** Implica la ejecución de un trabajo con enfoque y analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente.
- **Auditoría financiera:** Busca expresar una opinión independiente sobre los estados financieros de las compañías, basándose en la existencia, integridad y razonabilidad. Auditoría de gestión: Evalúa la eficiencia, eficacia y el logro de los objetivos de las organizaciones.
- **Auditoría de sistemas de información:** Evalúa la seguridad y suficiencia de los sistemas de información, para el manejo integral de las operaciones.

Es decir, en las auditorías dependiendo del proceso que se va a auditar, se adopta un nombre en particular para poderla realizar, por ejemplo la auditoría operativa enfocada a la eficiencia y eficacia de los recursos; la auditoría integral, la cual evalúa cifras de los estados financieros, el control interno, los indicadores y la normatividad; la auditoría financiera enfocada a las pruebas sustantivas evaluando cifras, verificando su razonabilidad e integridad de los saldos que si muestren la realidad de la compañía.

De esto podemos concluir que, la auditoría a evolucionado debido a los nuevos procesos y los distintos enfoques a los que se exponen las organizaciones como lo son los cambios tecnológicos, definición de nuevos servicios y técnicas globalizadas que quieren implementar un mismo idioma para todos (NIIF), creando nuevos modelos de auditoría , dentro de los cuales mencionamos la auditoría forense, la cual es un soporte sólido para la auditoría gubernamental y privada, que ayuda a mitigar el impacto de la corrupción en las empresas de los dos sectores. En el siguiente capítulo profundizaremos más en está y explicaremos sus alcances

Se debe tener en cuenta que, las empresas colombianas están atravesando una transición económica con apertura a la globalización que les exige sumirse en un desafío exhaustivo por medio del desarrollo eficiente e impecable su actividad para poder competir con las demás empresas del mercado. La constitución política de Colombia de 1991 en su artículo 209, indica

los siguientes principios que las empresas deben cumplir para alcanzar dicho objetivo: economía, imparcialidad, publicidad, moralidad, igualdad, eficacia celeridad (Colombia. Congreso de la República, 1991, p. 76).

Del mismo modo, las entidades, tanto públicas como privadas, deben satisfacer las políticas internas establecidas, las cuales son elaboradas por los altos mandos con el fin de aumentar su nivel de competitividad por medio de la reducción de errores y la mitigación de fraudes.

Por lo tanto, es necesario que estas ejecuten un control interno adecuado ligado a un conjunto de normas y leyes que unidos al personal de una empresa permitirá que cumpla los objetivos esperados, ya que están asociados a una serie de actividades que se realizan en el día a día para contribuir a la toma de decisiones de la estructura administrativa.

Un mecanismo eficiente de control interno en las empresas es la implementación de auditorías, las cuales deben ser desarrolladas por contadores especializados en esta rama, independientes, imparciales y sobre todo estratégicos a la hora de investigar para que puedan detectar posibles errores que otro profesional no alcanza a encontrar, pues, son estos los que mejor deben conocer la empresa y logren ser objetivos.

A lo sumo, Vélez (2008) afirma que:

El principal papel de la Auditoria es lograr una excelente función de la empresa por la constante evaluación crítica e independiente que se hace constantemente por parte del Auditor, seguido de unos parámetros para calificar y poder presentar recomendaciones que orienten al mejoramiento.

Así mismo, el papel que juega el contador público en el oficio de la auditoria es bastante valioso, ya que este debe dar veracidad de sus conocimientos y tener una ética profesional de gran relevancia y así dar fe y claridad de la información que presenta y audita (párr. 2).

Por otra parte, Gutiérrez (2006) indica que la evolución de la tecnología conlleva que las organizaciones sean más vulnerables al fraude debido a los avances de los sistemas informáticos, facilitando a los Hackers acceder a la información “privada” de las empresas, por lo tanto la auditoria común no es una herramienta suficiente para combatir este flagelo sino que requiere de

un estudio y una investigación más especializada, que permita implementar controles y evaluar de manera detallada todas las dependencias de la compañía, como lo es la auditoría forense.

Esta técnica, en primer lugar, busca prevenir y combatir cualquier situación de fraude o de hechos indebidos que se pueda presentar en las empresas, debido a las malas prácticas realizadas por sujetos poco transparentes y con falta de ética profesional. Esta falencia se evidencia principalmente en funcionarios y entidades del sector público en Colombia.

3 Capítulo II: Auditoría forense

3.1 Definición

El autor Miguel Cano (2005), define la auditoría forense como:

Una herramienta eficaz para la investigación, ya que aparte de que sirve como método de detección cuando se comete un delito, también sirve como mecanismo de control y prevención en las empresas, su único objetivo no es encontrar el hecho delictivo, sino también hallar verdades sobre este y seleccionar a los culpables correctos, con el fin de que no se incriminen personas inocentes acusados con el fin de obtener beneficios económicos (p. 38).

Según lo anterior, se puede delimitar la auditoria forense como una herramienta de investigación metódica, la cual permite reunir información financiera, administrativa, contable o legal de un ente económico, con el fin de detectar y prevenir fraudes o actos delictivos y delimitar los posibles riesgos que pueden tener las mismas si no implementan una auditoría y control adecuado, permite investigar la evidencia material y evaluar la mala fe de las personas partiendo desde conocimientos contables, información financiera, controles, auditoria, siendo objetivos según los conocimientos adquiridos previamente, los cuales van a permitir recolectar evidencia suficiente a los hallazgos encontrados y buscar los correctivos pertinentes ya sean penales o civiles.

A lo sumo, se debe tener en cuenta que un auditor forense no puede ser solo un contador, también debe adquirir conocimientos sobre investigación criminalística, psicología, procesos judiciales, derecho y demás ramas relacionadas que son necesarias para alcanzar el objetivo de la auditoria forense el cual lucha para combatir la corrupción en las empresas. (Villalobos, 2011)

En Colombia, la auditoria forense ha tenido poco auge y las empresas no le dan la importancia suficiente, debido a que los principales protagonistas del fraude y la corrupción son los altos mandos de las entidades. Como por ejemplo, en el sector privado se encuentra el gerente, el representante legal, el contador, entre otros, son los principales actores de esta situación y en el sector público pueden ser los alcaldes, gobernadores, concejales, gerentes de unidades descentralizadas, entre otros, los cuales actúan evadiendo los controles respectivos, ya

que no les conviene ser auditados y perder todos los beneficios adquiridos por dichos fraude. Por ello, es importante destacar que:

La labor de la auditoria forense se enfoca en la prevención y detección de todo tipo de delitos que atenten contra el patrimonio de una organización; por ello generalmente los resultados del trabajo del auditor forense son puestos a consideración de la justicia, que se encargará de analizar, juzgar y sentenciar los delitos cometidos (Pedraza, 2006, p. 37).

Puesto que se pretende que el auditor forense no solamente rinda cuentas a la organización o entidad en la cual realice la auditoría, con la presentación de informes e investigaciones exhaustivas, sino también, que tenga la capacidad y las pruebas suficientes para transmitir un juicio ante un tribunal de forma clara y concisa.

Igualmente, cabe resaltar la importancia de las normas y principios que rigen la contabilidad, para cumplir la aplicación de éstas es necesario implementar una correcta auditoria forense que permita fortalecer la profesión del contador público para que las empresas colombianas puedan expandirse y generar mayor rentabilidad de forma legal.

En nuestro país, la corrupción se presenta en casi todas las instituciones, lo que afecta su desarrollo y credibilidad, genera desviaciones en los propósitos de inversión, ocasiona un malestar general con las instituciones del sector público y, por tanto, estimula la evasión y elusión de impuestos (Arango Lopera & Herrera Jaramillo, 2009, p. 4).

A lo sumo, en Colombia, el fenómeno de corrupción por lo general se evidencia en el sector público (el Estado) que es quien administra y distribuye los recursos, los cuales realizan esta labor de forma deficiente y a conveniencia propia. El hecho de que los funcionarios públicos no manejen de forma adecuada los recursos afecta el bienestar de la sociedad. La auditoría forense actúa como herramienta para mitigar los fraudes que aparecen, ya que se involucra con todos los temas relacionados en las organizaciones, en el sector financiero, gubernamental, el manejo de los recursos entre otros.

Sin embargo, los autores Arango y Herrera (2009), plantean que la contraloría tiene limitaciones para aplicar plenamente sus sistemas de control fiscal, debido al manejo político que se le da a ésta, por esto las técnicas de la auditoría forense son de difícil implementación. Aun así, si se supera dicha limitación, las técnicas de auditoría forense se convierten en una herramienta valiosa para la revisión, investigación y detección de fraudes al patrimonio público (P. 4, 5).

La idiosincrasia colombiana tiene tendencia al pensamiento de la desesperanza y la mediocridad, ya que no se cuenta con los suficientes conocimientos y medios, como la auditoría forense, para combatir el flagelo de la corrupción que tanto ha flaqueado las entidades gubernamentales colombianas.

Por otro lado, en cuanto al sector privado, cabe resaltar, que la corrupción en el sector privado viene marcada por esta misma acción en el sector público, ya que la poca credibilidad en las instituciones del Estado y la mala distribución de los recursos conlleva a que las empresas privadas no obtengan la motivación y el ejemplo necesario para ejecutar acciones transparentes y legales, dando como resultado una sociedad evasora de obligaciones fiscales.

Finalmente, se debe tener en cuenta que la auditoría forense tiene una estrecha relación con ambos sectores. En el sector público, es donde surgen comúnmente los actos ilícitos que hacen que los ciudadanos pierdan la confianza en este, debido a la mala administración que llevan, a la falta de valores, principios éticos y acciones transparentes en ellos (Galvis Valero & Roa Peña, 2008, p. 4,5).

Por otro lado, las entidades del sector privado también optan por administrar a su conveniencia, alterando o falsificando documentos para obtener beneficios, sin importar el daño que causan a la misma entidad y a los empleados.

Por tanto, ambos sectores se relacionan de una u otra forma con acciones corruptas, para las cuales se hace necesario la implementación de controles, la supervisión y la aplicación de auditorías especializadas, como la auditoría forense, para lograr un mejor manejo de las operaciones y recursos de las entidades, y así cumplir los objetivos esperados y generar confianza en la sociedad.

3.2 Conceptualización y características

Debido a la escasez de información que genera los informes, controles de auditoría y la necesidad de las empresas de evitar fraudes y falencias de carácter corrupto, se da espacio a la nueva implementación de un control más riguroso y detallado como lo es la auditoría forense.

La auditoría forense es un mecanismo fundamental de control interno en las empresas públicas y privadas, debido a que genera información relevante de la cual no se tiene un acceso fácilmente. Con esta se realiza un estudio exhaustivo y un análisis crítico sobre las personas teóricamente implicadas, las causas, efectos, consecuencias y las posibles soluciones que se le puede dar a dichos casos, además, de buscar un medio de prevención y capacitación con el fin de que estas ocurrencias no sigan sucediendo en las empresas (Mantilla, 2013, p. 23).

El término forense proviene del latín “forensis”, entendido como “público y manifiesto” o “perteneciente o relativo al foro”, derivado a su vez del francés fórum, es decir foro, plaza pública, lugar al aire libre, así como concerniente con juicio y evidencia legal. Este término proviene de la antigua Roma donde se hacían imputaciones a diferentes personas por delitos o crímenes (Torres, 2016, p. 45).

En la edad antigua no contaban con un estudio forense delimitado, tomaban como base las confesiones y declaraciones realizadas por testigos. Actualmente, se debe sacar provecho de las herramientas tecnológicas para conseguir los mejores resultados y mejorar la calidad de vida de la sociedad en general. Por esto, se determina que la auditoría forense tiene una relación estrecha con la parte judicial, ya que aporta pruebas que pueden ser influyentes en el cierre de casos y el dictamen de un juez, teniendo en cuenta que en el sector privado es opcional, pero en el sector público es obligatorio.

Los principales acercamientos a las técnicas de auditoría forense surgen a partir de los años 30, con la manifestación del famoso Al capone, un mafioso estadounidense que se amparaba por medio de negocios ilegales y lavado de activos, lo cual lo convirtió en una de las figuras del crimen más importante de la época. Por esto, un contador de la ciudad de Chicago comenzó a buscar pruebas y evidencias de los negocios ilícitos de Al capone, y logro que lo juzgaran correctamente.

Debido a esto, se generó a creación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IFAC) en junio de 1973 y a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), con el fin de mitigar los fraudes y errores en las organizaciones. El autor Torres (2012) afirma:

A partir de este escándalo, surge la contabilidad forense con la misión de detectar y corregir fraudes en los estados financieros estrictamente en los campos económico y financiero en peritaciones judiciales y contrataciones de contadores expertos por parte de bancos oficiales; posteriormente, el campo de la auditoría creó y actualizó sus procedimientos otorgando a la contabilidad forense la calidad de ser la prueba pericial contable especializada en la década de los 90 (p. 16).

En Colombia la auditoria forense apenas se está introduciendo y tomando importancia en las empresas, los investigadores Archibold, Escobar y Vásquez (2015), manifiestan lo siguiente: “Teniendo en cuenta que la evasión fiscal resulta ser un delito de carácter público, se identificó a la auditoría forense como un posible instrumento de colaboración para la disminución de esta infracción, atendiendo que ésta nace como una ciencia especializada en la investigación de delitos financieros como la evasión fiscal” (p. 200).

El papel del contador público en Colombia es indispensable actualmente. En épocas antiguas, se tenía una percepción mucho más austera de este tipo de profesional, pues se veía al contador como una persona rígida, estricta y enfocada solo en la elaboración de cálculos matemáticos para realizar los balances. Pero, hoy en día se les ha brindado más importancia a los contadores, puesto que son un pilar muy importante para la toma de decisiones efectiva en las diferentes empresas.

El ámbito de la contaduría o auditoria forense aún no ha sido muy difundido en Colombia, pero se destaca la importancia de esta debido a que con el paso de los años se genera más riesgo en las empresas y se encuentran nuevos retos, como el fraude, la corrupción, lavado de activos u otros que exigen que la contabilidad se trabaje de una forma más especializada que logre cumplir a cabalidad con las necesidades y problemas que se presenten.

En consecuencia, cabe señalar que el sistema penal colombiano y la apertura de escándalos por casos de corrupción o fraude han destacado la importancia de implementar técnicas forenses para la investigación judicial.

Uno de los males más grandes que aqueja la sociedad colombiana y a los fines constitucionales de que se haga realidad una Estado social de derecho es la corrupción. Mal que es la base estructural del desequilibrio social, de la iniquidad en la distribución y redistribución del ingreso y que relaciona lo público y lo privado, porque en Colombia los corruptos han convertido lo público en su negocio. Tan grave es la corrupción que es imposible abrir un escenario posible a la negociación política del conflicto mientras ella subsista (Leonor, 2010, p. 20).

A lo sumo, es importante recalcar que las actuaciones indebidas del sector público se han ido propagando como una epidemia en el sector privado, ya que aparte de la evasión de impuestos, las dobles contabilidades el lavado de activos y la malversación de dineros es un flagelo que cada día consume a la sociedad creando más desconfianza y poca credibilidad en los usuarios de la contabilidad.

3.3 Características

Entre las principales características de la auditoria forense se delimitan las siguientes:

- El enfoque de este tipo de auditoria está enmarcado principalmente en el batallar día a día contra la corrupción en el sector público y privado.
- La orientación de la auditoria forense dirigida a la implementación de controles internos en las organizaciones, tomando medidas preventivas y correctivas determinadas para evitar posibles fraudes.
- Tiene un propósito fundamental, que es la prevención y mitigación de fraudes en las organizaciones.
- La normatividad, con base en las Normas Internacionales de Auditoria, Normas de Aseguramiento Internacional, leyes penales, Informe COSO y MECI, para el control interno y demás políticas, decretos, o normas establecidas que rijan cualquier tipo de fraude en las entidades.
- El periodo en el cual se llevara a cabo el procedimiento de auditoria, desde su apertura y aviso, hasta el informe de auditoría y el cierre de la misma.

- Se compone por un equipo auditor, conformado por el auditor líder, quien debe contar con un título de contador público certificado y las competencias necesarias para el cargo; y los auditores asistentes, los cuales pueden cumplir diferentes roles según sus conocimientos, ya que para la auditoría forense se tienen en cuenta diversidad de especialidades como el derecho, la psicología, la ingeniería, la investigación, los sistemas informáticos, la criminalística y los funcionarios del gobierno para el sector público.

3.4 Tipos de auditoría forense

Según Jorge García Villalobos (2011), la auditoría forense se divide en dos enfoques:

- **Auditoría forense preventiva:** es un método utilizado para brindar una adecuada capacitación y asesoramiento a las empresas sobre las herramientas con las que ésta cuenta para evitar un fraude y demás actos que impliquen delito o crimen en una entidad. Este se toma como un enfoque proactivo que busca establecer una toma de decisiones para prevenir hechos futuros y fomentar la seguridad en la misma.
- **Auditoría forense Detectiva:** ésta se enfoca en identificar la existencia de fraudes por medio de una investigación integral y un estudio de casos. Para la cual se debe contar con un conocimiento sobre diversas áreas como criminalística, contabilidad, psicología, derecho y demás ramas que se derivan para la implementación de la auditoría en una entidad. Con esta se pretende dar a conocer que tipo de crimen se practicó, los sospechosos implicados y los efectos que esto puede generar (p. 37).

Según Ansaldi (2016) “la auditoría forense podría contribuir al esclarecimiento en cuestiones de lavado de dinero derivado de la evasión impositiva, tráfico de drogas, trata de personas y tráfico de armas, siendo éstos delitos precedentes” (p. 21).

Usualmente la auditoría forense utiliza los dos enfoques, puesto que las empresas necesitan de ambas para que su actividad económica sea desarrollada de manera eficiente. A pesar de que algunas empresas solo necesitan de uno de los dos, es aconsejable practicar ambos, es tan importante prevenir como detectar los fraudes, ya que estas trabajan en complemento.

3.5 Objetivos de la auditoria forense

Para desarrollar de manera eficaz esta técnica de auditoria, es importante tener en cuenta los objetivos que pretende alcanzar la auditoria forense para su funcionamiento veraz, para esto se toma como base al economista Pantoja (2012), que plantea los siguientes objetivos:

- El primero es luchar contra la corrupción y el fraude, con el fin de identificar a los responsables correctos de cada acción para así informar a las autoridades competentes los hechos delictivos detectados.
- El segundo objetivo es evitar la impunidad, proporcionando los medios y pruebas suficientes para facilitar a la justicia actuar con mayor certeza frente a los medios más sofisticados que se usan para realizar las operaciones ilícitas y ocultar los delitos
- Por último, este tipo de auditoria busca disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en la organización.

3.6 Técnicas de investigación de la auditoría forense en el sector público y privado

Para lograr los objetivos de la auditoria forense se deben implementar una serie de técnicas de investigación concretas y previamente estudiadas, luego de detectar el tipo de fraude y la modalidad con la que se va a tratar tal caso. La funcionaria Fontán en el Foro de Profesionales Latinoamericanos de seguridad (2013) plantea algunas de ellas (p. 38).

Tabla 1

Técnicas de auditoría

TÉCNICAS DE AUDITORÍA	
CLASIFICACIÓN	TÉCNICAS
	Observación: Esta técnica permite al auditor recoger evidencia de primera mano (directamente por él mismo) a través de la observación de la ejecución de una actividad, en el momento oportuno en tiempo real.
Técnicas oculares	Se caracteriza por ser realizada en el momento exacto en el cual el auditado está ejecutando la actividad. Esta técnica obliga al auditor a conocer y entender el procedimiento previo a la aplicación de la técnica.

	Revisión selectiva: Esta radica en que el auditor realice un examen ocular sobre la razonabilidad de los saldos y sus registros, separando cada estado financiero para obtener un análisis mental más efectivo.
	Comparación: Consiste en hacer un paralelo para obtener ya sea diferencias o semejanzas de un par de cuentas en específico y hallar las variaciones o alteraciones que pueden haber tenido las mismas.
	Rastreo: Esta consiste en llevar un seguimiento de los registros o saldos de una cuenta para determinar la veracidad y el cumplimiento legal del mismo.
Técnicas verbales	Indagación: Esta suministra información al auditor sobre el cumplimiento o incumplimiento de una norma, política o regla en el desarrollo del proceso de auditoría, por medio de averiguaciones a terceras personas de forma verbal. El principal dilema de esta técnica es que la persona se puede retractar de su testimonio lo cual genera duda sobre la información suministrada, lo que la hace menos fiable que las demás.
	Análisis: Sirve para examinar saldos o transacciones, en los cuales se analiza el saldo final de una cuenta en específico o los movimientos de la misma.
Técnicas escritas	Conciliación: Es un procedimiento sistemático y periódico o continuo entre dos fuentes de información, generalmente consta de una parte interna y una externa, realizado con el fin de identificar posibles diferencias en la ejecución de estados financieros, justificarlas, soportarlas y proponer los ajustes correspondientes, el cual debe ser realizado por el ente auditado.
	Confirmación o circularización: Permite al auditor obtener información de una fuente externa. Es una de las técnicas más confiables, ya que le da al auditor y a la evidencia obtenida un mayor nivel de competencia y razonabilidad.
Técnicas documentales	Documentación: Sirve para verificar la trazabilidad de las transacciones realizadas por el ente económico por medio de documentos, en la cual se debe evaluar y certificar la veracidad del documento, su autorización y legalidad del mismo.
	Comprobación: Esta técnica sirve para obtener evidencia sobre el cumplimiento legal de las transacciones celebradas en un periodo de tiempo determinado.
Técnicas físicas	Inspección: Es una técnica de carácter investigativo y parte de una presunción de incumplimientos o de fraudes. Es una evaluación física de bienes materiales con el fin de corroborar que los registros en documentos coincidan con los activos físicos almacenados, comprados o inventariados.
Técnicas informáticas	Computación o cálculo: Técnica que utiliza el auditor para obtener evidencia sobre la exactitud de las operaciones.

Nota: elaboración propia

A lo sumo, el autor Rozas (2009), expresa que las nuevas metodologías que utiliza la auditoría forense requieren que el auditor forense tenga algunas habilidades que no son tradicionales en el contador público que se especialice en esta rama, tales como:

- Identificación de problemas financieros.
- Conocimiento de técnicas investigativas.
- Conocimiento de evidencia.
- Interpretación de información financiera.
- Presentación de hallazgos.

Por ahora, mientras no existan normas claras sobre el ejercicio del auditor forense, se puede hablar de una especialización en auditoría forense, en la que este profesional debe contar con formación y conocimiento en campos como criminalística, derecho, contabilidad, psicología, auditoría, tributaria, informática, finanzas, técnicas de investigación e incluso legislación penal.

Además, el auditor debe contar con una serie de habilidades y destrezas para cumplir de forma adecuada con su rol, como la ética profesional que es indispensable en el campo del ejercicio contable, debe ser una persona íntegra, astuta, debe ser ingenioso, creativo, audaz, proactivo, justo y sobretodo honesto y correcto con las acciones que desempeña. También debe tener habilidades intuitivas y contar con la capacidad de identificar fácilmente los presuntos sospechosos.

3.7 Procedimiento de auditoria

El procedimiento de auditoria se divide en cuatro partes:

Según lo establecido en las NIA 210, 220, 230 y 240, se definen los pasos de la fase de planeación:

- 1. Planear:** Consiste en definir de manera anticipada qué quiero hacer y cómo se va a hacer, es decir, definir una estrategia. En esta fase se deben tener en cuenta factores como objetivos, recursos, tiempo y seguimiento de la planeación. Para llevar a cabo el proceso de planear debo seguir los siguientes pasos:

- 1.1.**Elaborar y desarrollar un conocimiento de la empresa auditada, es decir, conocer plenamente el cliente de auditoria, en aspectos como el objeto social, razón social, normatividad, políticas, reglas, valores, y demás características que aporten al proceso de auditoría.
- 1.2.**Solicitar documentos al ente auditado enfocando el proceso a la parte legal de la entidad, los cuales brinden al auditor la información necesaria.
- 1.3.**Elaborar un documento de compromiso entre las partes (auditados y auditor), que busca definir responsabilidades de ambas partes con el fin de minimizar riesgos legales, en este debe constar que:
 - Dejar claridad en cuanto a los derechos y deberes de ambas partes.
 - La auditoría se realiza bajo normas relativas a las NIA.
 - Cualquier fraude será puesto en evidencia a los auditados.
 - Las practicas contable que se van a utilizar.
 - El ente auditado suministrara al auditor toda la información necesaria para el proceso.
 - El monto por honorarios del auditor.
 - Quienes conforman el equipo auditor.
- 1.4.**Definir el equipo de trabajo: Auditor líder, auditores asistentes y acompañante (en caso de ser necesarios).
- 1.5.**Definir el alcance de auditoria: delimitar el problema o proceso que se va auditar, plantear el objetivo y la muestra de auditoria.
- 1.6.**Plantear las pruebas de auditoria
- 1.7.**Luego de tener claridad de los ítems anteriores se debe elaborar el plan de auditoria, el cual se debe dar a conocer a los auditados, con el fin de que ellos puedan tener conocimiento sobre las fechas de auditoria, cómo se llevara a cabo el proceso, la información que ha sido suministrada y las personas que la ejecutaran.

En esta fase el auditor debe elaborar el programa de auditoria basado en riesgos que contiene el proceso a evaluar y el plan de auditoria.

Programa: Consiste en definir los procesos que voy a evaluar en un periodo determinado, los cuales corresponden a los procesos que tienen mayor riesgo en la entidad, que son sobre los que se debe llevar un control adecuado. Este debe ser aprobado por el representante legal (para auditorías internas), o cuando se trata de revisoría fiscal es aprobado por él mismo.

Formato programa de auditoria

Tabla 2

Formato programa de auditoría

Proceso auditado	Objetivo auditoría	de Auditor responsable	Fecha inicio	de Fecha de terminación

Nota: elaboración propia

Plan de auditoria: Es aquel en el cual se consigna el detalle del trabajo que va a desarrollar el equipo auditor, es elaborado por el líder y ejecutado por los asistentes. Este contiene:

- Encabezado: proceso auditado, fecha de elaboración del plan, nombre del auditor líder
- Objetivos del plan: generales y específicos
- Alcance de auditoria: nombre del proceso, periodo sujeto a examen y muestra (documentos, referencias, condiciones del trabajo de auditoria).
- Formato cronograma de actividades de auditoria: se debe determinar las actividades de auditoria, la fecha de ejecución de cada prueba, determinar si se cumplió lo planeado en la fecha y hora establecida, y definir el lugar en el cual se llevara a cabo el desarrollo de cada prueba.

Tabla 3

Cronograma de actividades de auditoría

Actividad de auditoría	Auditor responsable	Planeado /Cumplido	Fecha inicio	Fecha fin	Lugar	Nombre auditado

Nota: elaboración propia

2. Hacer: Ejecutar lo que se elaboró en el plan.

2.1.Inicia con la reunión de apertura, la cual se debe desarrollar así:

- Asistencia de: equipo auditado y equipo auditor.
- Comienza con la presentación del auditor y del equipo auditado, indicando el rol y el cargo de cada uno.
- Se explica de forma genérica el plan de auditoria.
- Se solicitan los recursos necesarios para el desarrollo del plan (espacios físicos, equipos de cómputo, acceso al sistema, transporte, etc.).
- Se solicita la información para desarrollar le trabajo de auditoria (medios documentales o electrónicos) y se define el enlace de información, es decir, la persona que va a facilitar dicha información.

2.2.Aplicación de las pruebas de auditoria: En la medida en que voy ejecutando el plan, elaboro papeles de trabajo.

3.8 Papeles de trabajo: Están dados en su obligatoriedad para documentar todo el proceso de auditoría. Son registros, constancias, evidencias o pruebas que el auditor consigna en la carpeta o el archivo de auditoria.

Son los registros que dan fe de que en el trabajo de auditoria han sido planeadas, definidas y aplicadas las pruebas de auditoria.

3.8.1 Características de los papeles de trabajo.

- No son soportes de los estados financieros
- No deben estar expuestos, ni deben ser entregados a otras empresas o personas. Solo pueden ser propiedad de la empresa que los elabora.
- No soportan una cifra de los estados financieros, es decir, no sirven para tomar decisiones administrativas.
- Son confidenciales, son elaborados por auditores pero pierden su nivel de confidencialidad cuando se hacen de conocimiento público, esto puede suceder en tres momentos:
 - a. Cuando son requeridos por autoridades judiciales tales como la DIAN, la Fiscalía General de la Nación, un juez, la procuraduría, entre otros.
 - b. Cuando sean requeridos por la Junta Central de Contadores.
 - c. Cuando sean solicitados por terceros autorizados por el representante legal y el auditor líder.
- Deben ser entendibles.
- Deben utilizar marcas de auditoria para mejorar su comprensión y diferenciación.
- Deben tener un encabezado en el cual se indique el nombre del papel de trabajo, la fecha de evaluación y el nombre del responsable.
- Deben contener una conclusión.

2.3. Obtención de evidencia

2.4. Redacción de hallazgos, resultados de auditoria, pueden ser positivos o negativos.

2.5. Elaboración del pre informe de auditoria

2.6. Reunión de cierre: se presentan los hallazgos obtenidos, se determinan los comentarios o inconformidades del equipo auditado, las conclusiones y se suministran las recomendaciones y acciones de mejora según lo hallado.

Posterior a la reunión, luego de debatir las observaciones entre auditados y auditores, se presenta un informe final.

3.9 Informes de auditoría

El auditor luego del cierre del proceso de auditoría debe proceder a elaborar un informe, teniendo en cuenta los papeles de trabajo obtenidos en la auditoría y sus análisis, con el fin de dejar claridad y exponer de forma concreta y resumida el resultado de la auditoría.

3.9.1 Características

Según la Procuraduría General de la Nación (2007), las características que debe tener un informe son las siguientes:

- Ser conciso, a la vez que suficientemente claro y completo, incluyendo frases y hechos esenciales para facilitar su comprensión.
- Presentar comentarios, conclusiones y recomendaciones en forma objetiva, debidamente respaldados por la evidencia documentada en papeles de trabajo que sustentan en cualquier momento su exactitud y veracidad.
- Ser preciso respecto de la información que contiene y correcto en relación con los aspectos gramaticales, ortográficos y de puntuación.
- Redactar, libre de palabras o frases antagónicas, presentando las críticas con una perspectiva justa considerando las circunstancias que rodearon el hecho observado y dando las sugerencias para mejorarlo.
- Relacionar los hallazgos positivos. Debe ser preciso respecto a la información que contiene

Los informes de auditoría contienen información muy relevante y delicada para la entidad, es por ello que deben elaborarse lo más precisos y entendibles posibles, con el fin de evitar un mal entendido o una mala interpretación del mismo que puede generar consecuencias legales, tanto al auditado como al auditor.

Este informe también conocido como dictamen, es aquel que expresa la opinión profesional de un contador o auditor independiente sobre temas racionales y prudentes relacionados con los estados financieros, que proporcionan certidumbre y confianza sobre la

evaluación de los mismos y para determinar las conformidades, no conformidades y observaciones que presentan las pruebas de auditoría.

Teniendo en cuenta la Resolución Técnica N°7, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2008), un informe de auditoría de contener:

1. **Título:** Dictamen, Informe de auditoría, entre otras denominaciones adaptadas por el auditor.
2. **Destinatario:** Dirigido a los altos niveles de la organización que contrató la auditoría.
3. **Identificación de los Estados Financieros objeto de la auditoría:** Estados financieros evaluados con la fecha correspondiente a la evaluación:
 - Estado de situación financiera a 31 de Diciembre de 20X1
 - Estado de resultados a 31 de Diciembre de 20X1
 - Estado de cambios en el patrimonio neto a 31 de Diciembre de 20X1
 - Estado de flujos de efectivo a 31 de Diciembre de 20X1
 - Notas a los estados financieros 1 a... n.
4. **Alcance del trabajo de auditoría:** Determinar las limitaciones de la auditoría, especificando si esta se desarrolló conforme a la normatividad establecida.
5. **Aclaraciones especiales previas al dictamen:** Cuando sean necesarias aclaraciones sobre la información presentada, expuestas para un fin específico.
6. **Dictamen u opinión:** Dictamen u opinión sobre los estados financieros emitida por el auditor para determinar la razonabilidad y veracidad de los mismos. Existen 4 tipos de dictamen:
 - **Sin salvedad o limpio:** Cuando el auditor está de acuerdo con que la información presentada en los estados financieros está conforme a las normas contables vigentes.
 - **Con salvedad o favorable:** Cuando el auditor en parte está de acuerdo con la información presentada, pero determina algunas salvedades en los estados financieros lo cual no le permite emitir un juicio limpio en su totalidad; o también se puede dar porque el auditor no tenga la información suficiente para emitir una opinión sobre la auditoría.
 - **Adverso:** Cuando el auditor encuentra que la información presentada no cumple con las normas contables. Debe justificar su opinión.

- **Abstención de opinión:** Cuando el auditor no tiene los elementos suficientes de juicio para emitir su opinión sobre los estados financieros.

7. Información especial requerida por disposiciones legales

- 8. Lugar y fecha de emisión:** Lugar en el que el auditor o contador público firma le informe y la fecha en que lo hace (día/mes/año), luego de haberlo concluido y haber dado un dictamen sobre él.

- 9. Firma del auditor:** Firma del contador público, nombre completo y número de inscripción profesional.

A continuación se presenta un formato de un informe de auditoría básico, con el fin de dejar claridad sobre los puntos más importantes que se deben destacar en el mismo y la información relevante que ofrece información suficiente para el entendimiento del desarrollo de la auditoria.

PROCESO DE AUDITORÍA	
INFORME DE AUDITORÍA	
PROCESO A AUDITAR:	
LIDER DEL PROCESO (DEPENDENCIA):	
OBJETIVO GENERAL:	
OBJETIVOS ESPECIFICOS:	
ALCANCE:	
CRITERIOS:	
FECHA DE EJECUCION:	DESDE (DD/MM/AAAA): HASTA (DD/MM/AAAA):
REUNION DE CIERRE (DD/MM/AAAA):	
EQUIPO AUDITOR:	JEFE DE AUDITORÍA AUDITOR LÍDER AUDITORES ASISTENTES

HALLAZGOS						
PROCESO AUDITADO	DESCRIPCION DEL HALLAZGO	OPINIÓN	CRITERIOS	RECOMENDACIONES	CONCLUSIONES	COMENTARIOS DEL AUDITADO

CONFORMIDADES:	0
OPORTUNIDAD DE MEJORA:	0
OBSERVACIÓN:	0

REVISÓ: _____

ELABORÓ: _____

Ilustración 1. Formato Informe de Auditoría

Nota: elaboración propia

- 3. Verificar:** Cada persona que lidere un proceso debe verificar que todo marche conforme a los parámetros establecidos, realizar una autoevaluación y tener autocontrol en cualquier fase del proceso; con el fin de establecer si lo que se está haciendo es correcto o no.

Consiste en llevar un seguimiento en cada fase y hacer una evaluación final sobre los resultados y la forma en que se desarrolló el proceso.

- 4. Actuar:** Está dado en elaborar un plan de mejoramiento: es un documento que contiene acciones que se realizan para solucionar las debilidades, hallazgos negativos y no conformidades, con el objetivo de eliminar las recurrencias en estos.

El plan lo elabora el líder del proceso con su equipo de trabajo y debe ser adaptado por la alta dirección. Este no se debe preparar solo porque se necesita o porque alguien lo solicita, pues de nada sirve un plan de mejoramiento elaborado y no ejecutado. Un plan de mejoramiento de ser elaborado:

- Como resultado de una autoevaluación del proceso.
- Como resultado de auditorías internas y externas.
- Como resultado del PQR (Petición, quejas y reclamos) de los clientes.
- Como resultado de juntas, comités o grupos primarios.
- Como resultado de seguimientos del proceso.

El objetivo principal del plan es darlo a conocer a todas las partes, ya que el error cae en que se elabora el plan pero no se da a conocer a los demás para que pueda ser implementado. En este determino las acciones de mejora las cuales pueden ser:

Acciones correctivas: Consisten en el análisis de la no conformidad o hallazgo negativo, con el objetivo de identificar la causa raíz que genere dicho incumplimiento. Sirve para eliminar las recurrencias.

Acciones preventivas: Están dadas para fortalecer los controles, de tal forma que se pueda minimizar la ocurrencia o la materialización del riesgo.

4 Capítulo III - Ejemplo de aplicación de la auditoría forense

4.1 Caso

Para entender más a fondo la aplicación de las auditorías forenses se presenta, en contexto histórico, el caso más sonado a nivel latinoamericano en los últimos años el cual afecta de manera directa países de casi toda la América Latina, donde las manipulaciones administrativas, económicas y sociales permearon gobiernos completos tales como: Ecuador, Perú, Brasil y Colombia solo por nombrar algunos cuantos, develando redes de corrupción a los niveles más altos de las administraciones públicas y privadas.

La multinacional brasilera Odebrecht, que es una de las compañías más fuertes en el mundo de ingeniería y de proyectos de construcción, con presencia a nivel mundial y con más de 60 años en el mercado, recientemente se ha visto involucrada en el caso de corrupción más grande de la historia latinoamericana, por su amplio alcance de países afectados y pago de sobornos a todos los niveles administrativos públicos y privados, para la adjudicación a su nombre de las más importantes obras de infraestructura y desarrollo en todas las latitudes de América Latina.

Es así, como se ven comprometidos personas con altos cargos a lo largo de toda la cadena administrativa y ejecutiva en gobiernos como los de Ecuador, Perú y Colombia y con repercusiones a nivel de los Estados Unidos por haber movido a través de la banca norteamericana cientos de millones de dólares para el pago de dichos sobornos constituyéndose un crimen de lavado de activos y evasión de impuestos al fisco de ese país, involucrando a cada uno de los implicados en una investigación que día a día arroja mayores descubrimientos de la red tan compleja y extensa que se tejió para que esta compañía brasileña lograra sus objetivos.

Actualmente ex presidentes de Perú, Ecuador y Brasil y altos funcionarios de dichos gobiernos han sido procesados al haberseles comprobado su directa participación en la red de corrupción de la multinacional Odebrecht, donde se demostró que captaron y recibieron dineros directamente para favorecer a dicha multinacional, adjudicando multimillonarios contratos en cada uno de los países mencionados, garantizando incluso futuras obras a los señores de Odebrecht.

En este complejo caso, Colombia no fue ajeno a la accionar sistemático de la multinacional en la que personas de nuestra vida nacional tanto a nivel político como de capitales privados se han visto implicados con grabaciones donde queda manifiesto el haber recibido altas sumas de dinero para ayudar a gestionar o para adjudicar o favorecer directamente a la firma brasileña en la consecución de los más grandes proyectos de desarrollo e infraestructura colombiana avalados en miles de millones de dólares sin que a la fecha haya un solo detenido o un solo implicado judicialmente por estos hechos.

Uno de estos proyectos desarrollado a nivel de ingeniería civil en el caso Odebrecht es la concesión del proyecto denominado ruta del sol 2, el cual básicamente es la construcción de la red de vías nacionales más importante y ambiciosa jamás diseñada en Colombia, en la que se pretende dotar al país de las famosas vías 4 G, con la que se conectaría la capital de Colombia Bogotá y otras ciudades del interior del país con el Mar Caribe.

En la concesión Ruta del sol aparece el nombre del señor Jorge Enrique Pizano, quien en su momento ocupó el cargo de contralor de la obra y quien dentro de sus funciones profesionales descubrió las malas prácticas dentro del proyecto consistente en el pago de contratos fantasmas o contratos de papel a numerosas personas naturales y jurídicas sin contar con los requerimientos legales para tales pagos o las ejecuciones físicas de los mismos, dando a conocer directamente a sus superiores inmediatos (Corficolombiana, compañía financiera del Grupo Aval y a la compañía Episol) y posteriormente al señor Luis Carlos Sarmiento Angulo presidente del grupo aval y a su abogado de cabecera el señor Néstor Humberto Martínez (actual fiscal de la nación), de sus hallazgos sin que a la fecha se hubiera realizado algún tipo de acción correctiva o igualmente se halla colocado en conocimiento de las autoridades pertinentes ante tales hallazgos.

En el desespero de ver que continuaba sin soluciones sus descubrimientos, el señor Pizano acude directamente a las autoridades intentando que sea escuchadas sus denuncias y poder frenar la situación que se daba por el año 2015 en la concesión, convirtiéndose en el principal testigo para el estado Colombiano de la gran red de corrupción de la compañía Odebrecht que para el año 2017 ya contaba con su representante legal y presidente señor Marcelo Odebrecht detenido y procesado por múltiples cargos de corrupción y lavado de activos, donde arrastraba incluso al ex presidente de Brasil Señor Luiz Ignacio Lula da Silva (también detenido, enjuiciado y condenado por corrupción en Brasil)

A raíz de los descubrimientos como “controller” del señor Pizano y sus declaraciones a las autoridades colombianas, se encendieron por fin la alarmas en el grupo aval, convocando constantemente reuniones de alto nivel con el fin teóricamente de controlar la situación y frenar el accionar irregular en la concesión ruta del sol 2 en donde se llegó incluso a cambiar los estatutos de la misma y llegar el señor Pizano a tener que entregar informes de sus hallazgos a la compañía Odebrecht sin que éste trabajara directamente con ellos o tuviera subordinación hacia ellos siendo esto aún igual de anómalo.

Según blue radio, publica una conversación de Pizano y su amigo Martínez en la que el ultimo le manifiesta que “Como usted fue el que ganó la pelea con los hijueputas estos de Odebrecht, entonces no sabemos en qué estamos metidos, no sabemos si le están dando plata a los paramilitares, si hay corrupción se la están robando ellos de hijueputas ladrones. No sabemos si estos hijueputas están pagando coimas desde aquí para gobiernos extranjeros y no sabemos si están pagando coimas aquí en el gobierno colombiano” (Rodríguez, 2018) (párr. 9).

Esta afirmación es una de tantas grabaciones y anotaciones del señor Jorge Pizano con su amigo de años Néstor Humberto Martínez (actual fiscal de la nación) y se deja asentado el pleno conocimiento de los hechos de corrupción que sucedían en la concesión al entonces principal abogado del grupo aval , incluso, en tonos de conversación coloquial se establece que por las declaraciones y hallazgos de Pizano se había ganado en Odebrecht la reputación de delator y había echado abajo la red que operaba de sobornos a todos los niveles, desatando una avalancha de procesos judiciales a empresarios, senadores de la república, empresarios e incluso a candidatos presidenciales y al mismo ejecutivo de la época.

Según el medio periodístico colombiano El espectador en su informe del 29 de noviembre de 2018, dice que “Y es que el ente investigador no podrá usar por el momento las pruebas recopiladas en la casa de los Pizano, entre las cuales está el hallazgo de un tarro de cianuro y varios computadores. ¿La razón?” (judicial, 2018) (párr. 3).

Cabe resaltar que el hecho que fue calificado como deceso natural, el señor Jorge Pizano muere de un infarto fulminante el pasado 8 de noviembre de 2018, consecuencia de un cáncer terminal que lo aquejaba, muriendo con él la verdad presente de los hechos de corrupción en la historia Odebrecht Colombia pero dejando ampliamente documentado todo su accionar a las

autoridades y a varios medios de comunicación como medida de precaución para que la verdad no fuera silenciada.

En esta novela al mejor estilo de Agatha Christie, en un revés inesperado, su hijo, el arquitecto Alejandro Pizano, cae muerto en la finca familiar 2 días después del deceso de su padre siendo establecida su causa final de muerte el envenenamiento por cianuro ingerido al parecer en una botella de agua que estaba en la habitación de su padre y que en investigaciones viciadas (la procuraduría de Colombia estableció que la escena fue contaminada por el accionar de la fiscalía en la investigación de la muerte del arquitecto) se halla un recipiente con esta sustancia altamente controlada en Colombia y de difícil adquisición y que nadie de la familia pudo explicar su origen o función en la escena de los hechos.

5 Cuestionamientos

Esta historia que parece sacada del imaginario de un escritor de novelas policiacas nos plantea varios interrogantes ante los escabrosos hechos descritos anteriormente y que siendo de dominio público y de las principales agencias de control en Colombia, a la fecha brillan por su ausencia las respuestas y verdades que deberán ser resueltas por las autoridades competentes para esclarecer y sacar a la luz la verdad pero que plantean preguntas directas a solucionar como:

¿Por qué el señor Néstor Humberto Martínez, al adquirir su investidura como Fiscal General de la Nación no se declaró impedido o en su defecto inicio investigación sobre los hechos de su conocimiento sobre el caso Odebrecht?

- ¿Pizano padre murió por un infarto, homicidio o suicidio?
- ¿Por qué Pizano tenía sobre su escritorio agua con cianuro a la vista de todos, poniendo en riesgo la vida de cualquier miembro de su familia?
- ¿Y si no es así, como llegó la botella de agua con cianuro al escritorio?
- ¿Hay alguna conexión con la muerte del padre y del hijo?
- ¿Hubo manos incriminadoras en la muerte del hijo para ocultar un homicidio o crear otro?
- ¿De dónde procedía el tarro con cianuro hallado en la finca de los Pizano y quien estuvo en contacto con él?
- ¿Temía Pizano por su vida?
- ¿Con la muerte de Jorge Enrique Pizano, el caso de la multinacional Odebrecht en Colombia quedara impune?
- ¿Por qué ante las denuncias de Pizano, no se encargó una veeduría a fondo de rutas del sol 2?
- ¿Por qué no se ha designado fiscal aun para Odebrecht, pero se designó vice fiscal?

Es así como se puede determinar la relación que tiene este caso con el tema de la investigación, por ello cabe resaltar que este tipo de casos podrían ser solucionados o investigados más a fondo por medio de la auditoría forense, pues esta, permite identificar, clasificar, indagar y resolver las incertidumbres existentes y de las cuales se derivan ciertos implicados, que por medio de la rama de la auditoría como tal no se podría solucionar, ya que

solo se enfoca en estados financieros, en analizar cuentas; por otro lado la auditoria forense busca ir más allá en los casos, hacer indagaciones, tratar con términos psicológicos, hacer inspecciones, evaluar y estudiar punto por punto del caso para encontrar la causa y las consecuencias del mismo.

6 Conclusiones

- La auditoría forense es una nueva rama de la auditoria, la cual permite llevar a cabo un procedimiento de auditoria de forma más completa y eficiente.
- Debido a las actualizaciones y la tecnología que avanza cada día más, el fraude va en aumento en nuestro país, por ello es necesario que las empresas implementen la auditoria forense en sus procesos para tener un mejor control de sus empleados, sus estados financieros y movimientos internos.
- Los contadores son parte fundamental en este proceso de actualización y aplicación, pues son ellos los responsables de ejecutar las auditorias, y adquiriendo este tipo de conocimientos relacionados con la auditoria forense pueden desempeñar su labor como auditores de manera más eficiente y llegando más a fondo en los casos de investigación.
- La importancia que adquieren los auditores forenses en Colombia es muy alta, debido a que es un país en el cual se presentan cada día más casos de corrupción, de lavado de dinero, de activos, de fraudes, de sobornos e infinidad de temas que abruman a las empresas; por ello los auditores tienen un papel fundamental en la prevención y detección de estos fraudes en las empresas.
- Cabe resaltar que a la auditoria forense preventiva se le debe dar más relevancia que a la correctiva o detectiva, pues es esta la que busca evitar los fraudes en las entidades, y la segunda lo que hace es corregir o tratar de remediar el error ya cometido, y lo que se busca es que no se cometan los fraudes.
- la aplicación de la auditoria forense en las organizaciones trae ciertas ventajas que ayudan al mejor desarrollo de la misma, por ejemplo, ayuda a prevenir fraudes, a mitigar los riesgos que se presenten, a tomar decisiones más concretas y oportunas en casos de fraude y ayuda al mejoramiento y crecimiento continuo de las mismas.

Referencias

- Statements on Auditing Standards S.A.S American Accounting Association A.I.C.P.A. (1973), (1972). *Auditing concepts committee. Reports of the committee on basis concepts*. Accounting review, 47 10-12.
- Ansaldi, A. D. (2016). *Análisis de la Auditoría Forense en la investigación de los delitos económicos y financieros*. Córdoba, Argentina.
- Arango Lopera, D. C., & Herrera Jaramillo, J. F. (2009). *Aportes de la auditoría forense a los sistemas de control fiscal aplicados por la contraloría general de medellin en este municipio*. Obtenido de <https://bit.ly/2kg7XVY>
- Archibold, W., Escobar, A., & Vásquez, L. P. (2015). La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal. *Revista Visión Contable*, 10-12.
- Audicon. (s.f.). *Audidores, consultores, expertos independientes*. Santiago de Compostela
- Baracaldo, N. A., & Daza, L. E. (2011). *La importancia de la auditoría forense en la investigación de fraudes y delitos financieros*. Santa Marta.
- Baracaldo Lozano, N. A., & Daza Giraldo, L. E. (2014). *La importancia de la auditoría forense en la investigación de fraudes y delitos financieros*. Santa Marta.
- Bravo, J. P. (2012). *¿Quién ejerce la auditoría forense en los delitos económicos y financieros?* Universidad de Nariño. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Vol. XIII. No. 2. 249.
- Camacho, L. R. (2010). *Auditoria forense como herramienta para el sector publico*. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.
- Cambio, A. D. (s.f.). *Academia*. Obtenido de <https://www.academia.edu>
- Cano, M. (2002). Auditoría forense. *Instituto de auditores internos*. Colombia. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 13.
- Caro, C. E. (2016). *La auditoria, origen y evolucion ¿por que en colombia solo se conoce a través de leyes?* Bogotá: Universidad Libre de Colombia, Semillero de Investigación.
- Castro V, R. M., & Cano C., M. A. (2003). Auditoría forense. *Revista internacional legis de contabilidad y auditoría 13, Ene.-Mar.* 155-185.
- Colombia. Asamblea Nacional Constituyente (1991). *Constitución politica de Colombia*. Colombia.

- Cuéllar, G. A. (1992). *Fundamentos de Auditoría Financiera*, Universidad del Tolima, Ibagué.
- Díaz Ortega, S. M., & Pérez Peña, P. E. (2015). *La auditoria forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de cartagena*. Cartagena: Universidad de Cartagena, Facultad de Ciencias Económicas.
- Duarte, G. A. (2015). *Importancia de la auditoría forense en las organizaciones del sector comercial en Colombia*. Obtenido de <http://repository.unimilitar.edu.co>
- Económicas, F. A. (2008). *Resolución Técnica N°7 - Normas de auditoría*. Argentina.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2008). *Resolucion tecnica N° 7: Normas de auditoría*. Argentina.
- Fontán, M. E. (s.f.). Qué es la auditoria forense. *Foro de Profesionales de Latinoamericanos de Seguridad*.
- Galvis Valero, A., & Roa Peña, L. Y. (2008). *Análisis de la auditoría forense como herramienta para mejorar la responsabilidad social empresarial del contador público en las empresas del estado*. Bogotá, D.C.: Universidad de San Buenaventura.
- Gutiérrez, G. Z. (2006). *Informática Forense*. Obtenido de <https://bit.ly/2vF572e>
- Holmes, A. W. (1984). *Principios básicos de auditoría*. México: C.E.C.S.A.
- Judicial, R. (2018). La familia de Jorge Pizano, testigo clave en caso Odebrecht, salió del país. *El espectador*.
- Leonor, R. C. (2010). *Auditoria forense como herramienta para el sector publico*. Bogota: DuraSpace – Infotegra S.A.S
- Londoño Ramírez, A. E., & Saldarriaga Piedrahita, V. (2011). *La auditoría forense: un campo en potencia*. Antioquia: Adversia – Universidad de Antioquia
- López Machuca, J. R., & Parra Pinilla, W. A. (2006). *Estudio de la auditoría forense como complemento del sistema tradicional de auditoría y control de los recursos públicos Colombianos*. Bogotá D. C.: Universidad de la Salle.
- Lugo, D. (2010). *Auditoría forense: una perspectiva de investigación científica*. Obtenido de Interamerican USA: <http://www.interamericanusa.com>
- Mantilla, S. A. (2013). *Auditoría del control interno*. 3ra edición. España: ECOE.

- Montoya, L., Silva, L., & Orozco, A. (2013). *Análisis de la implementación y plan de adopción de las normas internacionales de auditoría en Colombia*. Medellín.
- Nación, P. G. (2007). *Instructivo - guía para la elaboración y presentación del informe de auditoría*. Colombia: Guía de auditoría financiera.
- Restrepo, V., R., *Norma internacional de auditoría 210*. (2013). España: ISBN
- Restrepo, V., R., *Norma internacional de auditoría 220*. (2013). España: ISBN
- Restrepo, V., R., *Norma internacional de auditoría 230*. (2013). España: ISBN
- Restrepo, V., R., *Norma internacional de auditoría 240*. (2013). España: ISBN
- Pedraza, J. A. (2006). *Manual de auditoría forense para las entidades bancarias en Colombia*.
Obtenido de <http://biblioteca.usbbog.edu.co:8080/Biblioteca/BDigital/37933.pdf>
- Porter, T., & Burton, W. (1983). *Auditoría un enfoque conceptual*. México: Limusa.
- Colombia. Procuraduría General de la Nación. (2007). *Informe de auditoría*.
- Real Academia Española* . (2001). España.
- Rodríguez, U. & Néstor H. (2018). Martínez sabía de irregularidades en Ruta del Sol II: testigo contra Odebrecht. *Blu Radio*.
- Rozas, A. E. (2009). Auditoría forense. *Revistas de investigación: UNMSM*. 16(32), 45.
- Sanchez Betancur, N., Salamanca Mejia , W. A., & Gallego Alzate, P. A. (2013). *Contaduría pública vs auditoría forense*. Medellín: Universidad de San Buenaventura Medellín.
- Torre, J. S. (2012). *Auditoría forense*. Colombia.
- Torres, K. L. (2016). *La auditoría forense: origen y aproximación como ciencia*. España
- Vargas, M. P. (2016). *Evaluación de los procesos en auditoría forense para empresas del sector público* Bogotá, D.C.: Universidad Militar Nueva Granada.
- Vargas, Y. Z. (2015). *La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia*. *Inquietud empresarial XV(2)*. 23-24
- Vélez, R. R. (2008). *Consultorio contable*. Obtenido de <http://www.eafit.edu.co>
- Villalobos, J. R. (2011). *Auditool*. Obtenido de <https://www.auditool.org>