

Análisis del conocimiento de Auditoria Forense de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle sede Buga, en el periodo establecido entre el año 2014 y el año 2017.

SANDRA PATRICIA VÉLEZ PEDRAZA
VIVIANA MARÍA BRAVO CARTAGENA



UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO CONTADURÍA PÚBLICA
GUADALAJARA DE BUGA
2019

Análisis del conocimiento de Auditoría Forense de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle sede Buga, en el periodo establecido entre el año 2014 y el año 2017.

SANDRA PATRICIA VÉLEZ PEDRAZA
VIVIANA MARÍA BRAVO CARTAGENA

Trabajo de grado para optar título
Contador Público

DIRECTOR:
LUIS FERNANDO MARMOLEJO



UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO CONTADURÍA PÚBLICA
GUADALAJARA DE BUGA
2019

Nota de aceptación

Firma Presidente del jurado

Firma del Jurado

Firma del Jurado

Guadalajara de Buga, 2019

DEDICATORIA

A:

Dios, por haber puesto en mi camino aquellas personas que han sido mi soporte, por haberme dado salud para lograr mis objetivos y estar siempre ahí bendiciendo cada paso.

Mis padres Jairo y Piedad, por su apoyo y amor incondicional, en especial a mi madre por creer en mí, por su ejemplo de vida y superación, todo te lo debo a ti, los quiero mucho.

Mis hermanos Carlos y Diana, por estar conmigo y apoyarme siempre, los quiero mucho.

Mis hijos Santiago y Sara, por ser mi motor, mi compañía, mi todo, los amo.

Mis abuelos Orlando (QEPD) y Teresa, por quererme y apoyarme siempre, los quiero mucho.

Todos aquellos familiares, amigos y docentes, que de una u otra forma me acompañaron y ayudaron en este proceso.

DEDICATORIA

A:

Primeramente a Dios, por darme la fortaleza para seguir adelante apesar de las dificultades y obstaculos, y segundo a mis hijos y compañero de vida, por el tiempo que deje de acompañarlos al dedicarme a mis estudios, hoy recogemos los frutos de aquella siembra.

Gracias a los profesores que nos acompañaron en este proceso tan satisfactorio en especial, al Profesor Luis Fernando Marmolejo y Claudia martinez.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	11
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	13
1.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	13
1.1.1 Formulación pregunta de investigación	14
1.2 JUSTIFICACIÓN	14
1.3 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	16
1.3.1 Objetivo General	16
1.3.2 Objetivos específicos	16
2. MARCO DE REFERENCIA	17
2.1 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN	17
2.2. MARCO DE ANTECEDENTES SOBRE LA AUDITORIA FORENSE	19
2.3. MARCO CONCEPTUAL SOBRE LA AUDITORIA FORENSE	21
2.4 MARCO TEÓRICO	23
2.5. CONCEPTOS SOBRE PROCESOS RELACIONADOS CON LA AUDITORIA FORENSE	27
2.6. MARCO LEGAL	28
3. DISEÑO METODOLÓGICO	30
3.1 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN	30
3.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	30
3.3 TIPO DE ESTUDIO	30
3.4 FUENTE DE INFORMACIÓN	30
3.5 POBLACIÓN	31
3.6 MUESTRA	31
3.8 TRATAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN	32
3.9 FASES METODOLÓGICAS	32
4.1 CLASIFICACIÓN DE TIPO PENAL CONTRA EL PATRIMONIO ECONÓMICO	33
4.2 FRAUDES MÁS COMUNES EN LAS EMPRESAS	41
5. FUNCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO COMO GARANTE DE LA PRUEBA EN DELITOS ECONÓMICOS Y FRAUDES EN LA AUDITORIA FORENSE	42
5.1 FUNCIÓN DE AUDITORIA FORENSE Y AUDITORIA DE FRAUDE	42
5.2 CARACTERÍSTICAS DEL CONTADOR PÚBLICO COMO GARANTE	43

5.3 PRUEBA PERICIAL DEL CONTADOR PÚBLICO	48
5.4 DE LOS DELITOS ECONÓMICOS Y FRAUDES FINANCIEROS	49
7.1 OTRAS ACTUACIONES COMO TESTIGO	63
CONCLUSIONES	65
RECOMENDACIONES.....	68
BIBLIOGRAFIA	69

LISTADO DE GRAFICOS

Grafico 1. Pregunta 1: Interés por tema de auditoría forense.....	51
Grafico 2. pregunta 2: El Contador como garante de prueba	52
Grafico 3. Pregunta 3: Funciones campos de auditoria	53
Grafico 4. Pregunta 4: Concepto sobre peritaje contable.....	54
Grafico 5. Pregunta 5: Conocimiento sobre delitos o fraudes.....	55
Grafico 6. Pregunta 6: Conocimiento sobre lo que es Auditoria forense.....	56
Grafico 7. Pregunta 7: Ha sido participe en la investigación de un fraude o delito económico.....	57
Grafico 8. Pregunta 8: El contador como auxiliar de justicia	59
Grafico 9. Pregunta 9: Manejo de la cadena de custodia	60
Grafico 10. Pregunta 10: Pertinencia de la auditoria forense en la formación del CP	61

LISTADO DE TABLAS

Tabla 1. Pregunta 1: Interés por tema de auditoría forense	51
Tabla 2. Pregunta 2: El Contador como garante de prueba	52
Tabla 3. Pregunta 3: Funciones campos de auditoria.....	53
Tabla 4. Pregunta 4: Concepto sobre peritaje contable.....	54
Tabla 5. Pregunta 5: Conocimiento sobre delitos o fraudes	55
Tabla 6. Pregunta 6: Conocimiento sobre lo que es Auditoria forense	56
Tabla 7. Pregunta 7: Ha sido participe en la investigación de un fraude o delito económico	57
Tabla 8. Pregunta 8: El contador como auxiliar de justicia	58
Tabla 9. Pregunta 9: Manejo de la cadena de custodia.....	59
Tabla 10. Pregunta 10: Pertinencia de la auditoria forense en la formación del CP.....	60

RESUMEN

La auditoría forense se constituye como un campo de acción que puede ser atendido por los profesionales de la Contaduría Pública. Lo anterior a propósito de los innumerables fraudes y delitos económicos que se presentan en cualquiera organización tanto de carácter privado como público. En tal sentido mediante una investigación de carácter descriptivo, el presente trabajo apuntó a analizar el conocimiento sobre auditoría forense de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle sede Buga, en el periodo establecido entre el año 2014 y 2017. Así la indagación documental con fuentes primarias y secundarias, y trabajo de campo a partir de encuestas fueron las técnicas e instrumentos utilizados para caracterizar la tipología penal susceptible de ser analizada a través de la auditoría forense, las funciones del Contador Público como garante de la prueba en delitos económicos y fraudes, e identificar conocimiento y competencias respecto a la auditoría forense y las funciones de investigador testigo. Como conclusión se advierte que si bien es cierto el Contador Público dada su formación profesional puede aportar de manera significativa en ésta labor, es poco el conocimiento e interés por esta área por parte de los egresados encuestados de la Universidad del Valle – Sede Buga.

Palabras claves: Auditoría Forense, Contadores Públicos, delitos contra el patrimonio económico, conocimiento de peritaje.

INTRODUCCIÓN

La concepción general que se ha tenido del contador público como un preparador de información financiera, y el cumplimiento de requerimientos fiscales o legales ha cambiado notablemente, pasando así a la concepción de un profesional clave en la generación de valor en las organizaciones. “Contrario a lo que muchos piensan, un contador público no es un profesional cualquiera. Sobre su actuación pesan diversas responsabilidades (administrativas, fiscales, penales, sociales) que lo regulan y sancionan, lo cual se corresponde plenamente con la importancia que representa esta profesión para los diferentes agentes de la sociedad”. Cano (2018)¹.

Según esto, es importante destacar que uno de los campos de acción del contador es la Auditoria Forense. Este término, corresponde al latín *forense*, que significa público y origina del latín *fórum* cuyo significado es foro, plaza pública donde se trataban las asambleas y los juicios. Por extensión, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; por lo tanto, lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley. Precisamente se da, cuando un profesional idóneo asiste al juez en asuntos legales que le competan, aporte pruebas de carácter público para presentar en el foro, o en la corte. De esta forma, el Contador Público dada su formación profesional y proyección social se supone cuenta con características y competencias elementales para actuar en función del servicio de la justicia, y por ende comprender la estructura aplicada en la auditoria forense.

Atendiendo lo anterior, la presente investigación tuvo por objetivo analizar el conocimiento sobre auditoria forense de los contadores públicos egresados de la Universidad del Valle – Sede Buga durante el periodo 2014 -2017.

El método empleado fue el deductivo que va de lo general a lo particular, en donde a partir de los aspectos generales que caracterizan la auditoria forense, así como las funciones que ejerce un profesional de la Contaduría se derivaron razonamientos a partir de encuestas con el fin de obtener conclusiones respecto al conocimiento y competencia para el ejercicio de la auditoria forense. Se tomó una población de egresados de la Universidad del Valle sede Buga, y con el apoyo tecnológico y la base de datos de la Institución, se remitieron encuestas siendo atendidas por 36 egresados que decidieron apoyar el proceso de investigación al respecto.

El trabajo de monografía se estructuró de la siguiente manera:

¹ CANO J. La importancia del contador. Disponible en: <https://www.incp.org.co/la-importancia-del-contador/>

Capítulo I. contiene la caracterización y clasificación de la tipología penal contra el patrimonio económico, además de los fraudes más comunes en las empresas.

Capítulo II. Se desarrollan las características y funciones del Contador Público como garante de la prueba en delitos económicos, perito pericial, y fraudes en la auditoría forense.

Capítulo III. Describe la metodología, población y muestra, así como el diseño de recolección de datos con el respectivo análisis estadístico, sobre el conocimiento del peritaje contable y/o auditoría forense en Guadalajara de Buga y las conclusiones de la misma.

Capítulo IV. Hace referencia sobre el contador público frente a las funciones de investigador testigo, y se determinan otras actuaciones, como testigo sobre la incidencia en el hallazgo de elementos materiales probatorios tanto de autenticidad y aducción.

Finalmente, se incluyen las conclusiones y recomendaciones puntuales, que se obtuvieron en el proceso de investigación, a propósito del objetivo general planteado.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Hoy en día, existen diferentes campos de acción y labores que el contador público no ha abordado, e inclusive se ha definido y generalizado que el profesional contable está actuando sólo en las técnicas de registro y control y otros aspectos relacionados con reportes como los vinculados a las Normas de Información Financiera – NIF que se relaciona con la presentación de reportes financieros, así como los reportes de carácter tributario o fiscal. Sin embargo en las organizaciones, diferentes son los procesos que allí se desarrollan que pueden llegar a convertirse en fraude o delito económico y patrimonial, que precise que el Contador Público tanto de Guadalajara de Buga como de otro contexto, conozcan de competencias referidas a la auditoría forense, posibilitando con ello servir como garante en prueba, de esos delitos cometidos por terceros, lo cual los lleva a dar un valor agregado, tanto a la profesión, como a nivel de servicios.

De acuerdo a lo anterior, es evidente que para actuar como auxiliar de justicia o perito contable, hoy en día, la profesión contable debe interactuar con los enfoques vigentes y normativos para tener conocimientos y competencias en ese aspecto y ser responsable puesto que, se pone en juego la ética del Contador Público inclusive el buen nombre. Por consiguiente, con pertinentes conocimientos y desarrollo de competencias al respecto, el profesional contable puede servir de apoyo en el papel de auditoría forense y de esta forma, brindar seguridad y confianza en la sociedad y/o para quien lo haya contratado, toda vez que a partir de esta labor es posible emitir ante los jueces y entidades respectivas conceptos y opiniones de valor técnico, para que la justicia actúe con mayor certeza, en cuanto a los delitos financieros, así como lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal. Con una buena preparación – conocimientos y competencia, el Contador Público puede intervenir como experto investigador iniciando en la etapa previa, y posterior al proceso, realizando cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía; apoyando además, el proceso que conlleve a la identificación del procedimiento penal, la recaudación y manejo de pruebas o como testigo experto, que finalmente permita buscar la reparación de los daños causados y determinar las responsabilidades.

Aunque el campo de acción y el alcance en la auditoría forense es amplio, se evidencia, que en la práctica, ese campo de acción por parte del Contador Público es limitado, ya que el papel del mismo como auditor forense, sólo se está remitiendo a la consultoría y a pasar informes donde hace evidente el delito.

Realmente poco se han escuchado en el contexto actual, que el profesional contable juegue un papel importante en la labor o gestión de la auditoria forense tal como se ha descrito al inicio de este apartado, por cuanto los citados profesionales concentran sus esfuerzos y enfatizan sus competencias en campos de acciones diferentes al de la auditoria forense,

De ser así, es importante conocer los conocimientos y competencias que los contadores públicos tienen al respecto con el fin de dar una conclusión de acuerdo a la pregunta y objetivos planteados en la investigación; ante esto, se hace la siguiente pregunta de investigación:

1.1.1 Formulación pregunta de investigación

¿Cuál es el conocimiento sobre auditoria forense de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle sede Buga en el periodo establecido entre el año 2014 y el año 2017?

1.1.2 Sistematización de la pregunta

¿Cómo se Caracteriza la tipología penal con respecto de los delitos contra el patrimonio económico?

¿Cuáles son las funciones del Contador Público como garante de la prueba en delitos económicos y fraudes en la auditoria forense?

¿Cuál es el conocimiento de peritaje contable en contadores públicos del municipio de Guadalajara de Buga?

¿Cuáles son las competencias del Contador Público frente a las funciones de investigador testigo?

1.2 JUSTIFICACIÓN

La presente investigación tiene relevancia desde varios enfoques, entre ellos, están: pertinencia académica, aporte teórico, diseño metodológico y su aporte profesional. En este orden de ideas, cabe aclarar que la responsabilidad es un elemento consagrado como principio ético, y desde este enfoque, la regulación de la profesión contable ha sido generalizada en su hacer, por estructuras normativas que ha traído la globalización, como por ejemplo la aplicación de una ética diseñada por unos estándares internacionales, enfatizados por la IFAC. Al respecto, el Dr. Edgar Gracia, manifiesta:

Los análisis sobre la evolución de la regulación contable están indicando que se trata de un fenómeno que deviene desde el siglo pasado especialmente, y que registra claramente tres elementos a tener en cuenta: uno, la relación que se ha establecido entre norma contable y circulación del capital financiero. Dos, el poder de cohesión de la norma a través de organismos reguladores a los que se les otorga la autoridad suficiente para garantizar los cumplimientos. De hecho, los acuerdos reguladores se presentan como resultado de las arquitecturas internacionales que se apoyan en el poder de instituciones de reconocido prestigio o al menos de reconocida influencia en la contaduría pública internacional. Tres, que se inscribe en el marco de un comportamiento general y hegemónico trazado desde la perspectiva internacional, donde el valor otorgado a los factores de la competitividad resultan sustanciales para efectos del control a productividades y rentabilidades requeridas en la dinámica del capital.²

La importancia de hacer esta investigación, desde la esencia metodológica está fundamentada en que servirá como un aporte de construcción bibliográfica analizando información cualitativa tomada de aportes y referentes teóricos y, cuantitativa desde la construcción de análisis generados por la consulta a cierto número de profesionales, que permitieron dar una premisa, acerca del conocimiento de la auditoría forense y su papel como perito contable. Así mismo, desde el contexto normativo en el hacer del profesional contable, por una parte, porque a partir de información de enfoque internacional se analizó en unos objetos específicos locales, como es la profesión contable.

Igualmente el trabajo cobra importancia, porque permitirá dar una orientación a los campos de acción del contador público, especialmente con la auditoría forense como herramienta de detección de fraudes y lógicamente porque el contador público puede tener competencias básicas en las labores de aplicación, en el ejercicio de encargos de auditoría.

Para la universidad es relevante, porque deja en contexto la atención de problemas actuales en los procesos de formación del profesional de la contaduría.

Como valor agregado al análisis de la profesión, es conveniente observar el papel del Contador Público en labores de auditor forense y si tiene las competencias necesarias para llevar a cabo las mismas.

² GRACIA LÓPEZ, Edgar. *Sobre la Regulación Contable*. C-CINCO Recuperado de http://avalon.utadeo.edu.co/programas/pregrados/contaduria/publicaciones/sobre_regulacion_contable.pdf pp.1

1.3 OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

1.3.1 Objetivo General

Analizar el conocimiento sobre auditoria forense de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle sede Buga, en el periodo establecido entre el año 2014 y 2017.

1.3.2 Objetivos específicos

- Caracterizar la tipología penal con respecto de los delitos contra el patrimonio económico.
- Describir las funciones del Contador Público, como garante de la prueba en delitos económicos y fraudes, aplicando la auditoria forense
- Caracterizar el conocimiento de peritaje contable en contadores públicos del municipio de Guadalajara de Buga
- identificar las competencias del Contador Público frente a las funciones de investigador testigo.

2. MARCO DE REFERENCIA

2.1 ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN

Es importante resaltar que, en la construcción del estado del arte, los antecedentes de investigación son fundamentales para dar una orientación que permita tener relación directa con el tema de estudio. En este sentido, es procedente mencionar que, desde el enfoque temático de la auditoría forense, se mencionan algunos trabajos académicos desde el contexto internacional y nacional, los cuales fueron relevantes para llevar a construir esta problemática. Por consiguiente, se hace mención de los siguientes referentes de investigación:

Un trabajo de pregrado de Ingeniería en Contabilidad Sarango María y Tipan Patricia³, el objetivo central del trabajo fue entender a partir de los conceptos y métodos de prevención de fraudes sobre cómo estos han sido abordados en los procesos de fiscalización y el control. El problema que se abordó en la investigación fue determinado por la deficiencia que se tiene en los procesos internos de las cooperativas a partir de la evaluación del control interno, puesto que se requiere ver la auditoría forense como un medio para prevenir y detectar fraudes. Con el fin de obtener las evidencias, la metodología aplicada en la investigación fue un análisis de un plan de trabajo en un muestreo de cooperativas de ahorro y crédito. El resultado de la investigación determinó que los controles internos de dichas entidades son deficientes, y que el conocimiento de la auditoría forense es poco conocida por parte de estas agremiaciones, por lo que se recomendó que el sector público y privado realice una capacitación en la temática, que servirá para el uso de las técnicas de la auditoría forense.

Un siguiente antecedente se encuentra de las estudiantes Vega Jorlady y Plaza María, cuya temática abordada es “valor agregado de la contaduría forense para el desarrollo de la profesión contable en Colombia”⁴, su principal objetivo fue el exponer el valor agregado que genera la contaduría forense, para el desarrollo de la profesión contable en Colombia, determinando que el profesional contable debe tener otra perspectiva en los diferentes campos de acción, ya que se trata de un

³ SARANGO CONDOLO, María. TIPAN CHANGUSIG, Patricia. Análisis de la Auditoría Forense como método de prevención del fraude en las cooperativas de ahorros y crédito del distrito metropolitano en Quito en el 2012-2013. Trabajo de Grado Ingeniería en Contabilidad Universidad Politécnica Salesiana Sede Quito. Año 2014. Recuperado de <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/7148/1/QT06041.pdf>

⁴ PLAZA DIAZ, María del Mar, VEGA BLANDON, Jorlady. Valor agregado de la contaduría forense para el desarrollo de la profesión contable en Colombia. Trabajo de grado programa académico Contaduría Pública Universidad del Valle. Año 2012.

tema que es poco abordado en Colombia. El eje problemático del trabajo, versó sobre la aplicación de la formación forense como valor agregado a la profesión contable en Colombia, por las implicaciones del proceso de la globalización; así mismo, hacen una aproximación a la contaduría forense, como un modelo de formación, basado en el conocimiento técnico de la investigación encaminado a aportar pruebas y diseños de auditorías con calidad investigativa, con lo cual se dará un giro importante, pasando de aplicar procesos contables “rutinarios” a liderar procesos contables donde predomina la investigación, y el criterio profesional, dado un avance a esta profesión. La metodología aplicada fue el método cualitativo, dada por el principio de las bases de construcción bibliográfica que aportaron referentes para alcanzar los objetivos específicos propuestos, como por ejemplo la diferenciación de la formación contable tradicional y la forense. El resultado de dicha investigación determinó que el Contador Público debe tener competencias necesarias para ejecutar auditoría externa en calidad de trabajos de detección de fraudes, como un modelo de profesional forense.

Un tercer trabajo es de las estudiantes Vélez Yezica y Gil Angie, respecto al tema “la auditoría forense como proceso efectivo para descubrir, divulgar y atestar los fraudes mediante transferencias electrónicas en el sector bancario del municipio de Guadalajara de Buga”⁵, la problemática abordada buscó dar respuesta a un objetivo central, el cual era, determinar el grado de efectividad de la auditoría forense como una herramienta de apoyo a las entidades de control y a las partes afectadas por fraudes, mediante transferencias electrónicas en el sector bancario de Guadalajara de Buga. Se tomó como factor metodológico las investigaciones cuantitativa y cualitativa, dado por la muestra del sector financiero y el desarrollo conceptual de la auditoría forense, respecto a la efectividad, partiendo de la síntesis de investigación y un método deductivo, por el análisis bibliográfico. Como resultado, se llegó a la conclusión que el sistema financiero si utiliza la auditoría forense como herramienta efectiva, que ayuda a la detección de fraudes.

A su vez se presenta un artículo de Caro N. y otros (2015), donde se habla acerca del dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración.⁶ El cual reúne una perspectiva teórica en los deberes del contador público en cuanto al manejo contable y financiero en las organizaciones, a su vez la labor del profesional contable como perito; se muestran algunas características de tipo descriptivo, frente a los criterios que influyen al momento de presentar el dictamen pericial, ante un

⁵ GIL DURAN, Angie. VELEZ FLOREZ, Yezica. la auditoría forense como proceso efectivo para descubrir, divulgar y atestar los fraudes mediante transferencias electrónicas en el sector bancario del municipio de Guadalajara de Buga. Trabajo de grado programa académico contaduría Pública Universidad del Valle. Año 2010.

⁶ CARO SPITIA, Néstor. HERNANDEZ AROS, Ludivia. GALLEGO COSSIO, Laura. FLORES GUZMAN, Mario. el dictamen pericial contable, medio de prueba y criterios de valoración Revista No 42 Diálogos de saberes, Bogotá Año 2015, pp. 91-102

juez o tribunal. Se utilizó el método cualitativo y aporte de construcción documental, para llevar a cabo el análisis de dicho proceso, dejando como evidencia el valor agregado y aporte que hace el contador público en dichas funciones o labores. El objetivo abordado es indagar sobre los criterios que influyen al momento de presentar el dictamen pericial, ante un juez o tribunal; lo que permitió concluir que “el dictamen pericial constituye un instrumento fundamental para dirimir las controversias técnico-contables, razón por la cual, se exige una preparación exigente con evidencia amplia y suficiente”.⁷

Los anteriores antecedentes de investigación son consecuentes con la línea actual de este trabajo, puesto que, su aporte implica conceptos e ideas frente al objeto de investigación.

2.2. MARCO DE ANTECEDENTES SOBRE LA AUDITORIA FORENSE

La auditoría forense tiene una génesis el cual hace mención Cárdenas y otras⁸ por la Declaración Estándar de Auditoría No. 53 (SAS 53/1988)

Responsabilidad del auditor por detectar y reportar errores e irregularidades, es el primer estándar profesional de auditoría que identifica factores específicos de riesgo que deben ser considerados por el auditor cuando valora el potencial del fraude administrativo, y también es, la primera respuesta de la profesión contable americana frente a las exigencias de la Comisión *Treadway*, el cual fue reemplazado por el SAS No. 82 de 1.997 - Consideración del Fraude en una Auditoría de Estados Financieros, que considera veinticinco factores de riesgo divididos en tres categorías: característica de la administración e influencia sobre el ambiente de control, condiciones de la industria y características de operación y estabilidad financiera.

Con relación al origen de la auditoría forense se puede comentar que “el primer auditor forense fue probablemente el funcionario del Departamento del Tesoro que se vio en la cinta los Intocables, donde un contador desenmascaró al mafioso Al Capone en los años 30 en Estados Unidos, sin embargo es posible que la auditoría forense sea algo más antiguo, tan antiguo que nació con la primera ley conocida como el Código de Hamurabi⁹, primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes; en ellas el legislador incluyó normas sobre el Comercio, vida cotidiana religión, etc. (Cano y Lugo, 2015)¹⁰

⁷ Ibid, p, 92

⁸ CARDENAS, luz Marina y otros. Recuperado de <http://www.gerencie.com/auditoria-forense.html>

⁹ Es uno de los ordenamientos jurídicos más antiguos y valiosos que conocemos. Fue grabado en piedra y regulaba diversos aspectos de la vida en sociedad a través de normas penales, civiles y mercantiles.

¹⁰ CANO, Miguel y LUGO, Danilo. Auditoría Forense, en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, 2005, p. 16.

“El término forense nace del latín *forensis* que significa público y de fórum que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas, donde se trataban las asambleas públicas y los juicios, en relación con la contaduría, el término forense se encamina a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por tanto, la auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en desarrollo de las funciones públicas y privadas”¹¹

Por su parte, Torres (2011), dice:

La auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción ya que, un experto en esta disciplina tiene la capacidad de emitir ante los jueces, conceptos y opiniones de valor técnico que ayudan a la justicia a actuar con mayor certeza, especialmente en la vigilancia de la gestión fiscal porque contribuye a mejorar la economía del país y el bienestar de los países hermanos. De igual forma, es un modelo de control e investigación para detectar y combatir delitos públicos y privados ejercidos por empleados públicos y privados, miembros del gobierno y administradores al interior de las empresas.¹²

Coincidiendo con el anterior, Rozas (2009), expresa:

En la actividad empresarial, la auditoría forense surge con los intentos por detectar y corregir el fraude en los estados financieros. Posteriormente ha ido ampliando su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el crimen y trabaja estrechamente en la aplicación de la justicia. La auditoría forense, parte del supuesto de que no hay empresa que no pueda estar expuesta al fraude, por lo tanto, se requiere aplicar un conjunto completamente nuevo de técnicas para la detección y análisis de la corrupción. El problema de la prueba (en general), así como el de la evidencia (de auditoría) adquieren una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que pueden ser aceptadas en las cortes judiciales¹³.

Refiriéndose a los orígenes de la auditoría forense, Izquierdo (2016), afirma:

La Auditoría forense no es tan novedosa como se le presenta; algunas referencias válidas de los primeros indicios de Auditoría forense en el mundo datan de 1824 en Escocia, “donde un profesional ofrece sus servicios como perito en tribunales y consejos”. Posteriormente, existe evidencia de Auditoría forense en Estados Unidos e Inglaterra hacia 1900, cuando se develaron pruebas por parte de contadores y auditores frente al inapropiado manejo de tierras, acumulación de riqueza y presentación de resultados financieros irreales, en asuntos tales como la encarcelación¹⁴.

¹¹ Ibid, Cano y Lugo.

¹² TORRES TORRES, Jabel. Auditoría Forense. Artículo Universidad Uniminuto. Año 2011, p, 14 Recuperado de <http://biblioteca.uniminuto.edu/ojs/index.php/DYG/articlae/download/433/411>

¹³ ROZAS FLOREZ, Alan. Auditoría forense. Revista facultad ciencias contables. Vol. 16 No 32 UNMSM, Perú 2009, pp 73-101 Recuperado de http://ateneo.unmsm.edu.pe/ateneo/bitstream/123456789/3072/1/Quipukamayoc09v16n32_2009.pdf

¹⁴ IZQUIERDO TORRES, Karen. La auditoría forense: origen y aproximación como ciencia. Universidad Externado de Colombia. Revista apuntes contables. No 18 año 2016. Recuperado de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/4672/5423> p, 187

2.3. MARCO CONCEPTUAL SOBRE LA AUDITORIA FORENSE

Las siguientes son algunas nociones que permiten comprender la actividad de la auditoria forense:

-FORENSE. El término forense corresponde al latín forēsis, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen fórum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Judicial Según el diccionario Larousse, forense es: "el que ejerce su función por delegación judicial o legal". Por ello se puede definir la Auditoria forense como: "aquella que provee de un análisis contable que es conveniente para la Corte, la cual, formará parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia".¹⁵. De acuerdo con Mantilla (2001): "lo forense en términos contables (contabilidad y auditoría) es mucho más amplio y tiene un direccionamiento más hacia lo penal, tiene diversas aristas y conlleva estructuras conceptuales y practicas bastante diferentes"¹⁶.

-AUDITORIA FORENSE. PhD, Fontan, explica:

La auditoría forense se desarrolla a través de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en áreas financieras, para proporcionar información y opiniones ante la justicia. Es una técnica de gran utilidad y colaboración para la investigación de cuerpos de abogados, departamentos de investigación policial, fiscal y judicial, permitiendo esclarecer posibles actos ilícitos o delitos. El campo de acción de la Auditoria Forense se desarrolla dentro de un ambiente constituido por un equipo multidisciplinario de profesionales, interviniendo contadores, abogados, grafo técnicos, ingenieros informáticos, personal experto en investigaciones de diferentes fuerzas de seguridad u organizaciones, entre otras áreas especializadas. Dependiendo del tipo de investigación, se determinarán las técnicas de trabajo a emplear.¹⁷

¹⁵ GARCÍA PELAYO Ramón. DICCIONARIO LAROUSSE. Año 1991. Ediciones Larousse consultado en Noviembre de 2016

¹⁶ MANTILLA, Samuel A. y otros Mantilla y Otros. Revista Ciencias Contables, Auditoria Forense, p, 2 Año 2001, p, 3 consultado en diciembre de 2016.

¹⁷ FONTAN TAPIA, María Evangelina. Que es la Auditoria forense. Foro de seguridad Latinoamericano. Recuperado de <<http://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4166.htm>> Consultado en diciembre de 2016

-OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FORENSE. Según Fontan¹⁸, estos son:

- Identificar y demostrar el fraude o el ilícito perpetrado.
- Prevenir y reducir el fraude a través de la implementación de recomendaciones para el fortalecimiento de acciones de control interno propuestas por el auditor.
- Participar en el desarrollo de programas de prevención de pérdidas y fraudes.
- Participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno.
- Recopilar evidencias aplicando técnicas de investigación.
- En el caso de organizaciones gubernamentales, brindar soporte técnico (evidencias sustentables) a los órganos del Ministerio Público Fiscal y de la Función Judicial, para la investigación de delitos y su posterior sanción, entre otros.

Con relación a lo mismo, Badillo¹⁹, dice:

La auditoría forense es aquella labor de auditoría que se enfoca en la prevención y detección del fraude financiero; 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 (corrupción financiera, pública o privada).

-NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA NIAS Y FRAUDE.

Siguiendo con Badillo, al respecto, manifiesta que la relación de las NIAS y Fraude se consideran como el tratamiento que debe dar el auditor financiero a los casos de fraude que detecte en el ejercicio de sus labores, se describe en las siguientes normas: Norma Internacional de Auditoría NIA (ISA) -11 Sección 240 “Fraude y Error”.! Declaración sobre Normas de Auditoría DNA (SAS)-99 (AU 316) “La Consideración del Fraude en los Estados Financieros.”.! Norma Ecuatoriana de Auditoría NEA-5, “Fraude y Error”.

Respecto de la detección de fraude por parte del auditor financiero la NIA 11 (sección 240) “Fraude y Error”, señala lo siguiente:

(...) Basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude o error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente. Consecuentemente, el auditor busca apropiada evidencia suficiente de auditoría de que no ha ocurrido fraude y error que pueda ser de importancia para los estados financieros o que, si han ocurrido, el efecto del fraude está reflejado en forma correcta en los estados financieros o que el error está corregido. La probabilidad de detectar errores ordinariamente es más alta que la de detectar fraude, ya

¹⁸ FONTAN, ibid.

¹⁹ BADILLO, J. Fundamentos de Auditoría Forense, Recuperado de <<http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf>> p, 5 consultado en Diciembre de 2016.

que el fraude ordinariamente se acompaña por actos específicamente planeados para ocultar su existencia. (...) ²⁰

2.4 MARCO TEÓRICO

En el siguiente marco teórico, se establecen algunas nociones teóricas fundamentando conceptos de la auditoría con respecto al fraude, tomando como referencia la teoría Administrativa, de Henry Fayol. Según este teórico:

El control es parte fundamental en la empresa, ya que consiste en comprobar si todo ocurre conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos. Tiene por objeto señalar las faltas y los errores a fin de que se pueda reparar y evitar su repetición²¹.

De acuerdo con lo anterior, el control es parte fundamental en la auditoría ya que sirve para detectar ciertas falencias y así evitar diferentes tipos de fraudes e irregularidades, dentro de una organización.

Para Fayol, el control se debe aplicar a todo, a las personas, a los actos, a los procesos y este a su vez tiene varios tipos de vista, el administrativo, el comercial, el técnico, el financiero, de la seguridad y uno de los más relevantes la contabilidad. Desde estas perspectivas, dice:

Desde el punto de vista administrativo, hay que asegurarse de que el programa existe, se aplica y se mantiene al día, de que el organismo social está completo, de que los cuadros sinópticos del personal se emplean, de que la dirección se ejerce de acuerdo con los principios, de que las conferencias de coordinación se celebran, etc. Desde el punto de vista comercial, es preciso asegurarse de que las materias que han entrado y han salido son exactamente apreciadas en cantidades, calidades y precios, de que los inventarios están bien hechos, de que los compromisos se mantienen igualmente, etc. Desde el punto de vista técnico, hay que observar la marcha de las operaciones, sus resultados, sus desigualdades, el estado de conservación, el funcionamiento del personal y de las máquinas, etc.” Desde el punto de vista financiero, el control se ejerce sobre los libros y la caja, sobre los recursos y las necesidades, sobre el empleo de fondos, etc. Desde el punto de vista de la contabilidad, hay que comprobar que los documentos necesarios llegan rápidamente, que permiten obtener una visión clara de la situación de la empresa, que el control se encuentra en los libros, en las estadísticas y en los diagramas, buenos elementos de verificación y que no existe ningún documento o estadística inútil.^{22”}

Según lo planteado anteriormente, es de gran importancia el control interno, ya que ejecutado de acuerdo con la planeación de los administradores y sometido a la revisión constante, de los diferentes sistemas de control que existen dentro de una

²⁰ *Ibid.*, p, 3

²¹ FAYOL, Henry. Administración Industrial y General. 2ª Edición 2011. Bogotá: Edigrama Ltda. Pp.225

²² *Ibid.* p, 225.

organización, la brecha para que se presenten fraudes disminuye de manera significativa.

De acuerdo con Fayol, “cuando ciertas operaciones de control se hacen demasiado numerosas, o demasiadas complejas, o demasiado extensas, que puedan ser realizadas por los agentes ordinarios de los distintos servicios, es preciso recurrir a agentes especiales, que toman el nombre de verificadores o inspectores”.²³

Según su planteamiento, los verificadores o inspectores deben ser competentes e imparciales:

La competencia del verificador no necesita demostración. Para juzgar acerca de la calidad de un objeto, del valor de un procedimiento de fabricación, de la claridad de los escritos, de los medios de mando empelados, es preciso evidentemente, en cada caso, estar provisto de la competencia adecuada.²⁴

Al respecto conceptúa:

La imparcialidad del verificador rebosa sobre una conciencia recta y una completa independencia del interventor respecto al intervenido. El control es sospechoso cuando el interventor depende en un grado cualquiera del intervenido, e incluso únicamente cuando existen entre ambas relaciones demasiado estrechas de interés, de parentesco o de camaradería.²⁵

Además de los puntos de vista ya trazados, Fayol agrega: “para que sea eficaz, es preciso que se haga en tiempo oportuno y vaya seguido de sanciones”²⁶, ya que teniendo en cuenta los factores de riesgo anteriormente nombrados por el autor, se pueden evitar ciertos peligros como es la inmixción del control en la dirección y la ejecución de los servicios.

La tendencia del control a la invasión de campos ajenos es bastante frecuente sobre todo en los negocios muy grandes, puede tener las más graves consecuencias. Para combatirla es preciso ante todo definir de una manera lo más precisa posible las atribuciones del control, indicando bien los límites que no debe franquear; es preciso después de la autoridad superior vigile el uso que el control hace de sus poderes.²⁷

Por otro lado, Sunder, manifiesta:

Los administradores constituyen el grupo más importante de los agentes de la empresa; sus intereses y comportamiento son la clave para entender la estructura de una organización y su contabilidad y control. Su contribución a la empresa es difícil de medir.

²³ Ibid., p, 226.

²⁴ Ibid., p, 227.

²⁵ Ibid., p, 227.

²⁶ Ibid., p, 227.

²⁷ Ibid., p, 227.

Los sistemas de control están diseñados de manera tal que las organizaciones puedan operar eficientemente sin medir directamente la contribución de los administradores.”²⁸

De acuerdo con lo anterior, Sunder considera, que para realizar una labor de eficiencia y transparencia financiera, hay que contextualizar, que la información debe tener una función importante cuando es determinada por la contabilidad. En este sentido, la contabilidad sirve como un sistema, y para ello debe estar configurada bajo normas, por ejemplo, para el caso de la auditoría. Al respecto, dice:

La normalización de la contabilidad facilita el trabajo de los auditores y reduce el papel del juicio del auditor en la certificación de los estados financieros. Entrenar a los auditores para desempeñar su tarea llega a ser más sencillo y menos costoso. La tendencia descendente en el precio de los servicios de auditoría puede ser un indicativo de este efecto. La normalización reemplaza el elemento de juicio en el trabajo de los auditores expertos por medio del conocimiento tecnológico. Puesto que toma largo tiempo desarrollar el juicio, esto puede aparecer como una ventaja. Sin embargo, en el largo plazo se reducirá el precio que otros agentes están dispuestos a pagar por los servicios de los auditores.²⁹

Al respecto, Cañibano se refiere a los escándalos financieros, y afirma:

Escándalos financieros de Enron y Worldcom en los Estados Unidos han situado en un primer plano de actualidad la posible utilización de prácticas contables de conveniencia, mediante las que se presentan unas cifras de beneficios que no corresponden con los realmente obtenidos por las empresas. Es cierto que siempre puede existir alguna flexibilidad a la hora de aplicar los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, pero otra cosa muy distinta es la utilización de prácticas contables fraudulentas, como en los casos antedichos, o bien la utilización de procedimientos contables para “gestionar los beneficios (Cañibano 2004)³⁰.

Por su parte, Blanco Luna, conceptúa: “A través del tiempo la auditoría ha venido evolucionando en el entorno financiero, económico y político”³¹. Entendiéndose que la auditoría es un proceso que permite obtener y evaluar el control interno de las empresas a fin de optimizar los recursos económicos y financieros de una organización con el propósito de que sus procesos y actividades sean más eficientes y eficaces, buscando constantemente su mejoramiento continuo para que permita la preservación y salvaguardar los recursos en bien de la toma de decisiones en las empresas, frente a hechos económicos.

²⁸ Op, cit Sunder p, 29

²⁹ Ibid, p, 276

³⁰ CAÑIBANO CALVO, Leandro. Información financiera y gobierno de la empresa. Revista internacional de contabilidad Legis No 19 año 2004 p, 33

³¹ BLANCO LUNA, Yanel. Normas y procedimientos de la Auditoría Integral. Bogotá, Colombia: Editora Riesgo, ECOE Ediciones Ltda., p. 3-4

Existe un conjunto bastante amplio de disciplinas que aportan elementos científicos para las pruebas. Entre las disciplinas se encuentran medicina, química, física, grafología, siquiatria, sociología, biología, contabilidad y auditoría.

En la administración de justicia, existen otros auxiliares que no necesariamente son forenses, tal es el caso de peritos contables, los cuales ayudan a la administración de Justicia, pero no son considerados forenses. En Colombia, se requiere la calidad de Contador Público, como lo consigna la Ley 43 de 1990, Artículo 13: “para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúos de intangibles patrimoniales y costo de empresas en marcha”³²

Con relación a la responsabilidad de auditar estados financieros, que tiene como características revisar que no se cometan fraudes, el Contador es muy responsable por la pericia que debe tener frente a esta competencia. Para Root (1998), citado por Mantilla y otros (2001): “la preocupación de las revelaciones financieras engañosas, es lo que apropiadamente dio origen al análisis del fraude, en los estados financieros y a la búsqueda de diversos mecanismos para combatirlo, ya sea mediante la auditoría financiera y el control interno o los código de ética”³³

De acuerdo con Cano, existen muchos tratados e historiadores de la contabilidad, pero no de la auditoría forense, ya que además, en un momento determinado los tribunales por lo general no se enfocaban en la búsqueda de evidencias para demostrar la culpabilidad de las personas, por tal razón se encuentra un vacío enorme en la auditoría forense y es entonces en los años 30 cuando surge el contador, que ayudó detener a Al Capone.

El repunte de la auditoría forense comenzó con este hecho histórico anunciado anteriormente, debido a que, durante la época de la prohibición del licor y el juego, el crimen organizado prosperó como nunca en ese país. Millones de dólares fueron ganados a usanza de prácticas criminales. El dinero era lavado y permitiría a los jefes principales del gánster permanecer fuera de las manos de la ley viviendo como magnates. “Poco podía hacer la justicia contra la lucha de estas actividades criminales, no se podía aplicar ninguna prueba contra la gente de Al Capone, Lucky Luciano y Bugsy Siegel.”³⁴

Como dice Cano: “es por esta razón que la auditoría forense es una auditoría especializada porque no solamente prueba delitos, sino que también participa en la

³² Ley 43 de 1990, Artículo 13

³³ ROOT, Steven Beyon Coso. *Internal control to exchange corporate governace* Año 1998. Citado, Mantilla y Otros. Revista Ciencias Contables, Auditoria Forense, p, 3 Año 2001, consultado en Diciembre de 2016

³⁴ Opcit, Cano p, 6

investigación de la corrupción administrativa, fiscal y pérdidas económicas que aumentan el deterioro del patrimonio público, facilitando el actuar de la justicia.”³⁵

2.5. CONCEPTOS SOBRE PROCESOS RELACIONADOS CON LA AUDITORIA FORENSE

Tomando como base las características relacionadas anteriormente con la auditoría y sus procesos, a continuación se presentan algunos conceptos que dan claridad al proceso de la auditoría forense.

-PERITO CONTABLE: Es la persona que posee conocimientos técnicos, científicos, prácticos y a la cual se acude en busca de dictamen, que en calidad de asesor, facilite al juzgador los conocimientos que sean necesarios o convenientes para una mejor apreciación de los hechos controvertidos. Los elementos de juicio y evidencias contables, constituyen la base fundamental de un peritaje contable, pues a través de su examen crítico y sistemático, el perito contador llegará a conclusiones que serán de ayuda, a quien lo solicite, en la compatibilización y evaluación de evidencias en torno a lo que se investiga. Luego, en la medida que disponga de todos los elementos de juicio relacionados con el peritaje, su opinión tendrá la validez que el caso requiera.

Entonces la contabilidad forense produce la prueba pericial contable especializada, la cual se considera como un medio de aportar cierto tipo de datos y pruebas de carácter público. El problema de la prueba (en general), así como el de la evidencia (de auditoría) adquieren una dimensión completamente nueva dado que son útiles en la medida que puedan ser aceptadas en los estrados judiciales.

Los Contadores Públicos, como auxiliares de la justicia, desarrollan peritazgos sobre hechos o eventos financieros de incidencia económica que afectan los fondos públicos o privados, determinan las actuaciones dolosas u omisiones de los funcionarios públicos o ejecutivos en el ejercicio de sus responsabilidades, que determinan una responsabilidad del actor culposos, aunque en esencia no esté dando fe pública, su responsabilidad sigue siendo muy grande porque sus criterios y estimaciones deben estar respaldados por la contabilidad y los hechos objetivos.

El Contador Público es auxiliar de la justicia en los casos en que señala la ley, como perito expresamente designado para ello. También en esta condición el Contador Público cumplirá con su deber teniendo las más altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.

³⁵ Opc, cit Cano, p 31-32

En este caso hay que tener en cuenta una de las disciplinas que tiene competitividad técnico científica en la investigación de los delitos, el estudio científico de los indicios o evidencias materiales como lo es la Criminalística, que proporciona información de vital importancia para encausar de manera técnica cualquier investigación de algún hecho presuntamente delictuoso, a efectos de aprobar o desaprobar cualquier aspecto cuestionado sobre el autor, la víctima, el escenario del suceso, los agentes vulnerables utilizados, el propio desenvolvimiento de los hechos y respecto a otros involucrados.

-PROCESOS JUDICIALES. La participación del Contador Forense en los procesos, no se limita a la calidad de Perito. También puede ser llamado por una de las partes (para que la asesore en la preparación y presentación de las pruebas o en los cálculos destinados a cuantificar los hechos demandados) o incluso a los jueces, en temas especializados, hasta la participación directa en la recaudación de evidencia destinada a probar delitos. En este caso el contador es requerido con base en su experiencia, sus conocimientos en las materias especializadas que son objeto de discusión en los procesos, y su imagen y trayectoria dentro de la comunidad.

-CONSULTORÍA, RECAUDACIÓN DE PRUEBAS. La prueba pericial emerge con su perfil científico para satisfacer y mostrar técnicamente la verdad histórica de la causa penal que se sigue, cuando resulta necesaria la intervención de los expertos en diversas ciencias, disciplinas, artes u oficios. La prueba pericial es de fundamental importancia, ya que es útil a los órganos investigador y jurisdiccional; mostrándole elementos útiles para tomar nuevas decisiones de acción al inicio y durante el desarrollo de las investigaciones.

-TESTIGO EXPERTO. El contador puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha tenido participación, así como para colaborar en la interpretación de evidencia escrita o para tratar de obtener esa evidencia de otros testigos.

2.6. MARCO LEGAL

El siguiente apartado comprende algunas de las normas que relacionan el campo de acción del contador público en las promulgaciones de Ley relacionadas con el tema objeto de estudio. Entre ellas se mencionan las pertinentes, por dos criterios específicos: el primero porque se entrelaza la temática de investigación frente a la construcción problemática y la segunda porque tiene una incidencia documental en el actuar del contador público, entre ellas, se citan:

-Ley 43 de 1990. La cual adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del Contador Público y se dictan otras disposiciones. Es relevante porque en su artículo 13, hace mención de las facultades que tiene el contador público.

-Ley 1314 de 2009. Regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Además, hace referencia a la convergencia de principios financieros y contables, y se basa en la transparencia de las cifras contenidas en los informes, creando un nuevo esquema de presentación de reportes financieros.

-Ley 599 de 2000, Código penal. Destaca las etapas y tipologías penales, así como los elementos que se constituyen en práctica de pruebas.

-Ley 906 de 2004, Código de procedimiento penal. Esto en relación con el Decreto 0302 de 2015, que reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

Tiene una estrecha relación con el sistema que integra las normas de aseguramiento, especialmente las NIAS, relacionados a la responsabilidad de aceptar cargos, las prácticas y proceso de auditoría frente al fraude, incluyendo la NIA 315 relacionada con entender el negocio, la aceptación de casos, objeto social, cliente potencial, competencia, acreedores, relaciones financieras, misión, visión, objetivos, planes o metas entre otros (IFAC, 2009), generando así, un expediente documental de antecedentes y situación financiera que puede contener otras NIA.

3. DISEÑO METODOLÓGICO

3.1 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN

La investigación desarrolla un enfoque mixto, estructurada a partir de la búsqueda de documentos que se relacionan con las normas o leyes y teorías, sobre Auditoría Forense y la aplicación de una encuesta, donde se analiza el conocimiento de los Contadores Públicos egresados de la Universidad del Valle del municipio de Guadalajara de Buga sobre el tema de estudio.

3.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Se utilizó el método deductivo partiendo de lo general a lo particular. En este caso, hay normas generales en la Ley 1314 las cuales inciden en la actuación del profesional contable en Colombia, como en la detección de fraudes financieros, relacionados con la Auditoría forense, la ética, la responsabilidad, conocimiento del negocio entre otras. La Ley 599 de 2000 código penal, frente a la responsabilidad y actuación del contador público, la Ley 906 de 2004, campos de acción que tienen que ver con el requerimiento y competencia, para actuar con metodología y desarrollo en auditoría forense.

3.3 TIPO DE ESTUDIO

El tipo de estudio de esta investigación fue descriptivo, llevándose a cabo una indagación en la cual se trató de conocer el papel del Contador Público egresado de la Universidad del Valle, sede Buga, que tan preparados y que competencias tienen para desempeñarse en el campo de la auditoría Forense. Al respecto, Méndez,³⁶ considera que la investigación descriptiva busca comprobar la relación y asociar variables orientadas a estructuras teóricas en un contexto determinado.

3.4 FUENTE DE INFORMACIÓN

Información primaria: se elaboró una encuesta a contadores públicos egresados por medio de la base de datos de la universidad, para evaluar que tanto conocen de peritaje contable.

Información secundaria: se consultaron documentos que relacionan cada objetivo de investigación, como lo es el Código Penal Colombiano, la constitución Política, procedimientos de Auditoría forense, también se realizó la consulta al SPOA, de la

³⁶Ibid p. 357

Fiscalía general de la Nación, donde se obtuvo la estadística de los delitos que más se cometen en las empresas, de este modo se realizó la consulta y recolección de la información que se consideró pertinente con cada capítulo llevando el hilo conductor de la presente investigación.

3.5 POBLACIÓN

Para el desarrollo de este trabajo se hizo uso de instrumentos de Recolección de información propia del trabajo de campo, se tomó una población de 264 egresados de la Universidad del Valle sede Buga.

3.6 MUESTRA

Para el cálculo de la muestra se toma el modelo estadístico simple cuando se conoce la población, para este caso se tienen los siguientes datos:

N= población (264 egresados)

Z= 1,645

Confianza =90%

E= 5% error convertido en 0,05

P= 0,5

Q= 0,5

$$n = \frac{N \cdot Z^2 \cdot P \cdot Q}{(N-1) E^2 + Z^2 \cdot P \cdot Q}$$

$$n = \frac{178,59765}{1,3340}$$

$$n = 134$$

De acuerdo con el cálculo de la población y tamaño de la muestra es de 134 egresados a aplicar, el apoyo tecnológico con la base de datos de la universidad permitió enviar la encuesta a los egresados, sin embargo, durante 2 meses se dejó abierta la consulta y 36 egresados decidieron apoyar el proceso de la encuesta entre el periodo 2014 y 2017 evidenciándose poco apoyo en el tema.

3.7 ANÁLISIS DE INFORMACIÓN

Una vez se relacionó la información extraída de las fuentes primaria y secundaria se procedió a realizar un análisis por categoría, y realizar un filtro de las teorías más coherentes con la investigación, caso concreto la Teoría Administrativa de Henry

Fayol, entre otras; analizando el papel que desarrolla el Contador Público en la auditoría Forense.

3.8 TRATAMIENTO DE LA INVESTIGACIÓN

De acuerdo con la técnica de estructuración de datos, estos se salvaguardaron, luego se clasificaron por nivel de importancia, y se separaron por cada objetivo para el desarrollo de los capítulos, como información relevante para la investigación.

3.9 FASES METODOLÓGICAS

Fases Metodológicas En esta investigación para lograr el objetivo general propuesto, se desarrollaron cuatro fases, que se describen a continuación:

FASE 1. Caracterizar la tipología penal con respecto de los delitos contra el patrimonio económico. Se acudió a las fuentes secundarias en bibliotecas y en la red, analizando todo lo relacionado con el tema de estudio.

FASE 2. Describir las funciones del Contador Público, como garante de la prueba en delitos económicos y fraudes, aplicando la auditoría forense. Fue consultada bibliografía especializada, incluyendo revisión de Normas, leyes, referentes al tema, trabajos realizados al respecto (tesis, monografías), publicaciones en revistas, periódicos escritos y virtuales, base de datos, etc...

FASE 3. Caracterizar el conocimiento de peritaje contable en contadores públicos del municipio de Guadalajara de Buga. Para lograr lo anterior se realizaron los siguientes pasos:

-Investigación de campo. Se diseñó una encuesta para Contadores Públicos tendiente a determinar la opinión de los seleccionados sobre el tema objeto de estudio.

-Selección de la Muestra: Se envió la encuesta virtual a 134 egresados de la Universidad del Valle, entre el 2014 al 2017, dejándola abierta durante dos meses, y 36 respondieron, apoyando en esta forma este proceso.

-Sistematización de la Información. La información fue procesada mediante hoja electrónica de Excel a partir de las cuales se tabularon los datos obtenidos y se realizó la representación gráfica y análisis de los resultados.

Fase 4. Identificar las competencias del Contador Público frente a las funciones de investigador testigo.

4. CARACTERIZACIÓN DE LA TIPOLOGÍA PENAL CONTRA EL PATRIMONIO ECONÓMICO

En el presente capítulo se podrá caracterizar y conocer los tipos de delitos contra el patrimonio económico estipulados en el Código Penal Colombiano, el cual presenta una congruencia frente al trabajo desarrollado ya que este limita los delitos en los que la auditoría forense es aplicable. Para abordar la temática se hizo énfasis general a lo particular, basándonos en lo asignado en la Constitución Política de Colombia sobre los derechos, que a la letra dice: “Artículo 58. Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores”³⁷

4.1 CLASIFICACIÓN DE TIPO PENAL CONTRA EL PATRIMONIO ECONÓMICO

Según el código de procedimiento Penal Colombiano, se tipifica en el Título VII “**DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO ECONOMICO**”³⁸.

De acuerdo con lo estipulado en el **CAPITULO I**, en sus respectivos artículos 239 al 243 tipifica el hurto, agravantes y penas.

Art 239. HURTO, “El que se apodere de una cosa mueble ajena, con el propósito de obtener provecho para sí o para otro, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento ocho (108) meses. La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

Art 240, HURTO CALIFICADO, “La pena será de prisión de seis (6) a catorce (14) años, si el hurto se cometiere:

1. Con violencia sobre las cosas.
2. Colocando a la víctima en condiciones de indefensión o inferioridad o aprovechándose de tales condiciones.
3. Mediante penetración o permanencia arbitraria, engañosa o clandestina en lugar habitado o en sus dependencias inmediatas, aunque allí no se encuentren sus moradores.
4. Con escalonamiento, o con llave sustraída o falsa, ganzúa o cualquier otro instrumento similar, o violando o superando seguridades electrónicas u otras semejantes.

³⁷ COLOMBIA, CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991. Disponible en:
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

³⁸ Código Penal. Ley 599 del 2000. Recuperado de:
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html.

Art 241. CIRCUNSTANCIAS DE AGRAVACION PUNITIVA. La pena imponible de acuerdo con los artículos anteriores se aumentará de la mitad a las tres cuartas partes, si la conducta se cometiere:

1. Aprovechando calamidad, infortunio o peligro común.
2. Aprovechando la confianza depositada por el dueño, poseedor o tenedor de la cosa en el agente.
3. Valiéndose de la actividad de inimputable.
4. Por persona disfrazada, o aduciendo calidad supuesta, o simulando autoridad o invocando falsa orden de la misma.
5. Sobre equipaje de viajeros en el transcurso del viaje o en hoteles, aeropuertos, muelles, terminales de transporte terrestre u otros lugares similares.
6. Numeral derogado por el artículo 1o de la Ley 813 de 2003.
7. Sobre objeto expuesto a la confianza pública por necesidad, costumbre o destinación.
8. Sobre cerca de predio rural, sementera, productos separados del suelo, máquina o instrumento de trabajo dejado en el campo, o sobre cabeza de ganado mayor o menor.
9. En lugar despoblado o solitario.
10. Con destreza, o arrebatando cosas u objetos que las personas lleven consigo; o por dos o más personas que se hubieren reunido o acordado para cometer el hurto.
11. En establecimiento público o abierto al público, o en medio de transporte público.
12. Sobre efectos y armas destinados a la seguridad y defensa nacionales.
13. Sobre los bienes que conforman el patrimonio cultural de la Nación.
14. *Sobre petróleo o sus derivados cuando se sustraigan de un oleoducto, gasoducto, poliducto o fuentes inmediatas de abastecimiento.*
15. *Sobre materiales nucleares o elementos radiactivos.*

Art 242. CIRCUNSTANCIAS DE ATENUACION PUNITIVA. La pena será de multa cuando:

1. El apoderamiento se cometiere con el fin de hacer uso de la cosa y se restituyere en término no mayor de veinticuatro (24) horas.
Cuando la cosa se restituyere con daño o deterioro grave, la pena sólo se reducirá hasta en una tercera parte, sin que pueda ser inferior a una (1) unidad multa.
2. La conducta se cometiere por socio, copropietario, comunero o heredero, o sobre cosa común indivisible o común divisible, excediendo su cuota parte.

Art 243. ALTERACION, DESFIGURACION Y SUPLANTACION DE MARCAS DE GANADO. El que altere, desfigure o suplante marca de ganado ajeno, o marque el que no le pertenezca, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya otro delito.

CAPITULO II, EXTORCION artículos 244-245:

Art 244. *“El que constriña a otro a hacer, tolerar u omitir alguna cosa, con el propósito de obtener provecho ilícito o cualquier utilidad ilícita o beneficio ilícito, para sí o para un tercero, incurrirá en prisión de ciento noventa y dos (192) a doscientos*

ochenta y ocho (288) meses y multa de ochocientos (800) a mil ochocientos (1.800) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

ARTICULO 245. CIRCUNSTANCIAS DE AGRAVACION. <Artículo modificado por el artículo 6 de la Ley 733 de 2002. Penas aumentadas por el artículo 14 de la Ley 890 de 2004, a partir del 1o. de enero de 2005. El texto modificado y con las penas aumentadas es el siguiente:> La pena señalada en el artículo anterior se aumentará hasta en una tercera (1/3) parte y la multa será de cuatro mil (4.000) a nueve mil (9.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, si concurriere alguna de las siguientes circunstancias:

1. Si se ejecuta la conducta respecto de pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad, cuarto de afinidad o primero civil, sobre cónyuge o compañera o compañero permanente, o aprovechando la confianza depositada por la víctima en el autor o en alguno o algunos de los partícipes. Para los efectos previstos en este artículo, la afinidad será derivada de cualquier forma de matrimonio o de unión libre.
2. Cuando la conducta se comete por persona que sea servidor público o que sea o haya sido miembro de las fuerzas, de seguridad del Estado.
3. Si el constreñimiento se hace consistir en amenaza de ejecutar muerte, lesión o secuestro, o acto del cual pueda derivarse calamidad, infortunio o peligro común.
4. Cuando se cometa con fines publicitarios o políticos constreñiendo a otro mediante amenazas a hacer, suministrar, tolerar u omitir alguna cosa.
5. Si el propósito o fin perseguido por el agente es facilitar actos terroristas constreñiendo a otro mediante amenazas a hacer, suministrar, tolerar u omitir alguna cosa.
6. Cuando se afecten gravemente los bienes o la actividad profesional o económica de la víctima.
7. Si se comete en persona que sea o haya sido periodista, dirigente comunitario, sindical, político, étnico o religioso, o candidato a cargo de elección popular, en razón de ello, o que sea o hubiere sido servidor público y por razón de sus funciones.
8. Si se comete utilizando orden de captura o detención falsificada o simulando tenerla, o simulando investidura o cargo público o fingiere pertenecer a la fuerza pública.
9. Cuando la conducta se comete total o parcialmente desde un lugar de privación de la libertad.
10. Si la conducta se comete parcialmente en el extranjero.
11. En persona internacionalmente protegida diferente o no en el Derecho Internacional Humanitario y agentes diplomáticos, de las señaladas en los Tratados y Convenios Internacionales ratificados por Colombia.

CAPITULO III, ESTAFA, artículos 246-247

Art 246, *“El que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, induciendo o manteniendo a otro en error por medio de artificios o engaños, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que en lotería, rifa o juego, obtenga provecho para sí o para otros, valiéndose de cualquier medio fraudulento para asegurar un determinado resultado. La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa hasta de quince (15) salarios*

mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

Art 247. CIRCUNSTANCIAS DE AGRAVACION PUNITIVA. La pena prevista en el artículo anterior será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses cuando:

1. El medio fraudulento utilizado tenga relación con vivienda de interés social.
2. El provecho ilícito se obtenga por quien, sin ser partícipe de un delito de secuestro o extorsión, con ocasión del mismo, induzca o mantenga a otro en error.
3. Se invoquen influencias reales o simuladas con el pretexto o con el fin de obtener de un servidor público un beneficio en asunto que éste se encuentre conociendo o haya de conocer.
4. <Numeral adicionado por el artículo 52 de la Ley 1142 de 2007. El nuevo texto es el siguiente:> La conducta esté relacionada con contratos de seguros o con transacciones sobre vehículos automotores.
5. <Numeral adicionado por el artículo 15 de la Ley 1474 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> La conducta relacionada con bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o recibidos a cualquier título de este.
6. <Numeral adicionado por el artículo 15 de la Ley 1474 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> La conducta tenga relación con el Sistema General de Seguridad Social Integral.

CAPITULO IV, FRAUDE MEDIANTE CHEQUE, artículos 248

Art 248. EMISION Y TRANSFERENCIA ILEGAL DE CHEQUE. *“El que emita o transfiera cheques sin tener suficiente provisión de fondos, o quien luego de emitirlo diere orden injustificada de no pago, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor. La acción penal cesará por pago del cheque antes de la sentencia de primera instancia. La emisión o transferencia de cheque posdatado o entregado en garantía no da lugar a acción penal. No podrá iniciarse la acción penal proveniente del giro o transferencia del cheque, si hubieren transcurrido seis meses, contados a partir de la fecha de la creación del mismo, sin haber sido presentado para su pago. La pena será de multa cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”*

CAPITULO V, EL ABUSO DE CONFIANZA, artículos 249- 250-B

Art 249. ABUSO DE CONFIANZA. *El que se apropie en provecho suyo o de un tercero, de cosa mueble ajena, que se le haya confiado o entregado por un título no traslativo de dominio, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa hasta de quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Si no hubiere apropiación sino uso indebido de la cosa con perjuicio de tercero, la pena se reducirá en la mitad.

Art 250-A. CORRUPCIÓN PRIVADA. *El que directamente o por interpuesta persona prometa, ofrezca o conceda a directivos, administradores, empleados o asesores de una sociedad, asociación o fundación una dádiva o cualquier beneficio no justificado para que le favorezca a él o a un tercero, en perjuicio de aquella, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de diez (10) hasta de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

Con las mismas penas será castigado el directivo, administrador, empleado o asesor de una sociedad, asociación o fundación que, por sí o por persona interpuesta, reciba, solicite o acepte una dádiva o cualquier beneficio no justificado, en perjuicio de aquella.

Cuando la conducta realizada produzca un perjuicio económico en detrimento de la sociedad, asociación o fundación, la pena será de seis (6) a diez (10) años.

Art 250-B. ADMINISTRACIÓN DESLEAL. *El administrador de hecho o de derecho, o socio de cualquier sociedad constituida o en formación, directivo, empleado o asesor, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, disponga fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraiga obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de diez (10) hasta mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

CAPITULO VI, DE LAS DEFRAUDACIONES, artículos 251-260

Art 251. ABUSO DE CONDICIONES DE INFERIORIDAD. *El que con el fin de obtener para sí o para otro un provecho ilícito y abusando de la necesidad, de la pasión o del trastorno mental de una persona, o de su inexperiencia, la induzca a realizar un acto capaz de producir efectos jurídicos que la perjudique, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si se ocasionare el perjuicio, la pena será de treinta y dos (32) a noventa (90) meses de prisión y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

Art 252. APROVECHAMIENTO DE ERROR AJENO O CASO FORTUITO. *El que se apropie de bien que pertenezca a otro y en cuya posesión hubiere entrado por error ajeno o caso fortuito, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses.*

La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y treinta y seis (36) meses cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Art 253. ALZAMIENTO DE BIENES. *El que alzare con sus bienes o los ocultare o cometiere cualquier otro fraude para perjudicar a su acreedor, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

Art 254. SUSTRACCION DE BIEN PROPIO. El dueño de bien mueble que lo sustraiga de quien lo tenga legítimamente en su poder, con perjuicio de éste o de tercero, incurrirá en multa.

Art 255. DISPOSICION DE BIEN PROPIO GRAVADO CON PRENDA. El deudor que, con perjuicio del acreedor, abandone, oculte, transforme, enajene o por cualquier otro medio disponga de bien que hubiere gravado con prenda* y cuya tenencia conservare, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Art 256. DEFRAUDACION DE FLUIDOS. El que mediante cualquier mecanismo clandestino o alterando los sistemas de control o aparatos contadores, se apropie de energía eléctrica, agua, gas natural, o señal de telecomunicaciones, en perjuicio ajeno, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y en multa de uno punto treinta y tres (1.33) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Art 257. DE LA PRESTACIÓN, ACCESO O USO ILEGALES DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES. El que, sin la correspondiente autorización de la autoridad competente, preste, acceda o use servicio de telefonía móvil, con ánimo de lucro, mediante copia o reproducción de señales de identificación de equipos terminales de estos servicios, o sus derivaciones, incurrirá en prisión de cuatro (4) a diez (10) años y en multa de quinientos (500) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En las mismas penas incurrirá el que, sin la correspondiente autorización, preste, comercialice, acceda o use el servicio de telefonía pública básica local, local extendida, o de larga distancia, con ánimo de lucro.

Iguales penas se impondrán a quien, sin la correspondiente autorización, acceda, preste, comercialice, acceda o use red, o cualquiera de los servicios de telecomunicaciones definidos en las normas vigentes.

PARÁGRAFO 1o. No incurrirán en las conductas tipificadas en el presente artículo quienes en virtud de un contrato con un operador autorizado comercialicen servicios de telecomunicaciones.

PARÁGRAFO 2o. Las conductas señaladas en el presente artículo serán investigables de oficio.

Art 258. UTILIZACION INDEBIDA DE INFORMACION PRIVILEGIADA. El que como empleado, asesor, directivo o miembro de una junta u órgano de administración de cualquier entidad privada, con el fin de obtener provecho para sí o para un tercero, haga uso indebido de información que haya conocido por razón o con ocasión de su cargo o función y que no sea objeto de conocimiento público, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a tres (3) años y multa de cinco (5) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma pena incurrirá el que utilice información conocida por razón de su profesión u oficio, para obtener para sí o para un tercero, provecho mediante la negociación de determinada acción, valor o instrumento registrado en el Registro Nacional de Valores, siempre que dicha información no sea de conocimiento público.

Art 259. MALVERSACION Y DILAPIDACION DE BIENES. El que malverse o dilapide los bienes que administre en ejercicio de tutela o curatela, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses, siempre que la conducta no constituya otro delito.

Art 260. GESTION INDEBIDA DE RECURSOS SOCIALES. El que con el propósito de adelantar o gestionar proyectos de interés cívico, sindical, comunitario, juvenil, benéfico o de utilidad común no gubernamental, capte dineros sin el lleno de los requisitos señalados en la ley para tal efecto, o no ejecute los recursos recaudados conforme a lo señalado previamente en el respectivo proyecto, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses.

CAPITULO VII, USURPACION. Artículos 261-264

Art 261. USURPACIÓN DE INMUEBLES. *“El que para apropiarse en todo o en parte de bien inmueble, o para derivar provecho de él destruya, altere, o suprima los mojones o señales que fijan sus linderos, o los cambie de sitio, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a cincuenta y cuatro (54) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si con el mismo propósito se desarrollan acciones jurídicas induciendo a error o con la complicidad, favorecimiento o coautoría de la autoridad notarial o de registro de instrumentos públicos, la pena será de prisión entre cuatro y diez años. La pena se duplicará, si la usurpación se desarrolla mediante el uso de la violencia o valiéndose de cualquiera de las conductas establecidas en el Título XII de este libro.*

Art 262. USURPACION DE AGUAS. *El que con el fin de conseguir para sí o para otro un provecho ilícito y en perjuicio de tercero, desvíe el curso de las aguas públicas o privadas, o impida que corran por su cauce, o las utilice en mayor cantidad de la debida, o se apropie de terrenos de lagunas, ojos de agua, aguas subterráneas y demás fuentes hídricas, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

Art 263. INVASION DE TIERRAS O EDIFICACIONES. *El que con el propósito de obtener para sí o para un tercero provecho ilícito, invada terreno o edificación ajenos, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a noventa (90) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

La pena establecida en el inciso anterior será de cuatro (4) a ocho (8) años de prisión para el promotor, organizador o director de la invasión.

Art 264. PERTURBACION DE LA POSESION SOBRE INMUEBLE. *El que fuera de los casos previstos en el artículo anterior y por medio de violencia sobre las personas o las cosas, perturbe la pacífica posesión que otro tenga de bienes inmuebles, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses, y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

CAPITULO VIII, DEL DAÑO, artículos 265-266

Art 265. DAÑO EN BIEN AJENO. *“El que destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe bien ajeno, mueble o inmueble incurrirá en prisión de dieciséis (16) a noventa (90) meses y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a treinta y siete punto cinco (37.5) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor. La pena será de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses de prisión y multa hasta de quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando el monto del daño no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si se resarciera el daño ocasionado al ofendido o perjudicado antes de proferirse sentencia de primera o única instancia, habrá lugar al procedimiento de resolución inhibitoria, preclusión de la investigación o cesación de procedimiento.”*

Art 266. CIRCUNSTANCIAS DE AGRAVACION PUNITIVA. *La pena se aumentará hasta en una tercera parte, si la conducta descrita en el artículo anterior se cometiere:*

- 1. Produciendo infección o contagio en plantas o animales.*
- 2. Empleando sustancias venenosas o corrosivas.*
- 3. En despoblado o lugar solitario.*
- 4. Sobre objetos de interés científico, histórico, asistencial, educativo, cultural, artístico, sobre bien de uso público, de utilidad social, o sobre bienes que conforman el patrimonio cultural de la Nación.*

De acuerdo con lo consultado en el Código Penal Colombiano, el título VII, presenta un desglose, en el cual se tipifican los delitos contra el patrimonio económico por medios informáticos y hace relación a diferentes infracciones, pero conforme a esta investigación se mencionarán los artículos de más relevancia.

TITULO VII-BIS, capítulo II, DE LOS ATENTADOS INFORMÁTICOS Y OTRAS INFRACCIONES.

Art, 269I. HURTO POR MEDIOS INFORMÁTICOS Y SEMEJANTES. *“ El que, superando medidas de seguridad informáticas, realice la conducta señalada en el artículo 239 manipulando un sistema informático, una red de sistema electrónico, telemático u otro medio semejante, o suplantando a un usuario ante los sistemas de autenticación y de autorización establecidos, incurrirá en las penas señaladas en el artículo 240 de este Código.*

Art 269J. TRANSFERENCIA NO CONSENTIDA DE ACTIVOS. *<Artículo adicionado por el artículo 1 de la Ley 1273 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> El que, con ánimo de lucro y valiéndose de alguna manipulación informática o artificio semejante, consiga la transferencia no consentida de cualquier activo en perjuicio de un tercero, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena más grave, incurrirá en pena de prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento veinte (120) meses y en multa de 200 a 1.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes. La misma sanción se le impondrá a quien fabrique, introduzca, posea o*

facilite programa de computador destinado a la comisión del delito descrito en el inciso anterior, o de una estafa.

Si la conducta descrita en los dos incisos anteriores tuviere una cuantía superior a 200 salarios mínimos legales mensuales, la sanción allí señalada se incrementará en la mitad.

4.2 FRAUDES MÁS COMUNES EN LAS EMPRESAS

Según el último informe de la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE) realizado en el año 2016, se analizaron alrededor de 1.003 casos de corrupción y fraude en todo el mundo. De ellos, el 45% tienen lugar en Latinoamérica; dejando pérdidas estimadas de US\$ 400 mil por suceso. El estudio también señala que las compañías tardaron 18 meses para descubrir los siniestros, esto debido, probablemente, a que el 90% de los colaboradores relacionados con el incidente no presentaban sospechas de haber realizado estas conductas. Colombia fue el tercer país que más registró casos de corrupción dentro de las compañías con 14 incidentes registrados; esto después de México con 36 y Brasil con 18 sucesos. Ante los casos de fraude y corrupción en las empresas, los canales de denuncias son algunos de los medios más efectivos para detectarlos.

De acuerdo a lo consultado anteriormente en el portal web de noticias económicas Portafolio, el fraude en las empresas es muy común, lo que demuestra poco control dentro de las organizaciones. Tal como lo mencionaba Fayol, el control debe aplicarse a toda la empresa, siendo este el principal método de prevención. Se evidencia también en este informe, que los gerentes o administradores no denuncian, prefieren mantener el buen nombre de la organización y hacer un despido, que llevar el caso al estrado judicial.

Según el Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, los delitos más frecuentes en las empresas son;

- Proveedores y el proceso de compras y pagos
- Nómina
- Ventas
- Jineteo

De acuerdo a lo investigado en la página de la Fiscalía, en la sección de Estadísticas, correspondiente a los registros de las noticias criminales en el Sistema Penal Oral Acusatorio (SPOA) por presuntos hechos delictivos que la Fiscalía General de la Nación conoció, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 906 de

2004 y la Ley 1098 de 2006³⁹, durante el periodo 2014-2017, se evidencia que los delitos con más incidencia a nivel nacional contra el patrimonio económico, según lo estipulado en Código Penal Colombiano, es el abuso de confianza, corrupción privada, y administración desleal.

Cuando se menciona el abuso de confianza, la estadística remite al art 249 del CPC, el cual abarca los fraudes que siempre se verán bajo la figura de una confianza como empleado de la empresa, este delito puede contener el jineteo, doble facturación, pago de nómina a personas que no trabajan en la organización, entre otras.

5. FUNCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO COMO GARANTE DE LA PRUEBA EN DELITOS ECONÓMICOS Y FRAUDES EN LA AUDITORIA FORENSE

En este capítulo se hace mención a las funciones que tiene el contador público como garante de la prueba en delitos económicos, vale recordar que es una función que por competencia constitucional y legal, se encuentra enmarcada en el Código de Procedimiento Penal como auxiliar de justicia o en los casos de peritaje contable, pero dentro del nuevo proceso de globalización, se abre espacio a los procesos de auditoría forense.

5.1 FUNCIÓN DE AUDITORIA FORENSE Y AUDITORIA DE FRAUDE

La auditoría forense está relacionada en materia penal y actúa en un estrado judicial; mientras que la auditoria de fraude, se enfoca al método, antes, durante y después del control en una organización, sin importar su naturaleza ya sea pública o privada, como prevención al riesgo; conceptos que en la actualidad se han confundido en Colombia.

Al contador público le corresponde actuar como auditor forense en los procesos judiciales adelantados por delitos económicos y financieros como profesional, siendo un auxiliar de la justicia en los casos que señala la Ley, como perito expresamente designado para ello. Al respecto, Fontan (2009), expresa: “La auditoría forense investigativa está orientada a identificar la existencia de fraudes, mediante una profunda investigación llegando a establecer entre otros aspectos, los

³⁹ Fiscalía General de la Nación. Sección Estadísticas. Recuperado de <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/gestion/estadisticas/>

siguientes: determinar la cuantía del fraude, efectos directos e indirectos, posible tipificación, presuntos autores, cómplices y encubridores”⁴⁰.

Históricamente, los contadores forenses, han sido los profesionales llamados a encontrar la evidencia del fraude, Se espera que el auditor forense tenga una base fuerte en el manejo contable, acompañado con conocimientos sólidos de auditoría, valoración de riesgos y control.

Cabe señalar que, de acuerdo con el derecho penal, se tipifican fallas o irregularidades llamadas fraudes, abuso de confianza, hurto, estafa, fraude mediante cheque. Para esta clase de actuaciones delictivas: “el Código Penal de todos los países, los agrupa bajo el epígrafe de “delitos contra el patrimonio económico”. Estupiñán (2006)⁴¹.

5.2 CARACTERÍSTICAS DEL CONTADOR PÚBLICO COMO GARANTE

Entre las capacidades, conocimientos y/o habilidades que debe tener un auditor forense esta una fuerte base de conocimientos contables, y trabajar siempre bajo la regulación existente en el país, como la ley 43 de 1990, la ley 1314 de 2009, conocer el código de procedimiento penal. Según Rodríguez (2003), generalmente se requiere de los siguientes atributos, para un auditor forense⁴²:

- Una mentalidad investigadora;
- Una comprensión de motivación;
- Habilidades de comunicación, persuasión y una habilidad de comunicar en las condiciones de ley;
- Habilidades de mediación y negociación;
- Habilidades analíticas;
- Creatividad para poder adaptarse a las nuevas situaciones

Los campos del auditor son especializados, y entre ellos se tiene:

- La cuantificación de pérdida financiera.
- Disputas entre accionistas o compañeros
- Incumplimientos de contratos
- Demandas de lesiones Personales
- Irregularidades e infracciones

⁴⁰ FONTAN, E. El impacto de la auditoría forense como técnica en la detección, prevención y control del fraude. Buenos Aires, Argentina: Instituto de auditores forenses IDEAF pp, 1-9 (2009).

⁴¹ ESTUPIÑAN, R. Control interno y fraude con base en los ciclos transaccionales. Bogotá, Colombia: ROESGA año 2006

⁴² RODRIGUEZ CASTRO, Braulio. La auditoría forense. Recuperado de www.actualicese.com/editorial/2003/0374.doc p. 2.

- Demandas de Seguros
- Disputas Matrimoniales, las separaciones, los divorcios, Herencias, entre otros.

El código general del proceso, establecido en la Ley 1564 de 2012, consagra: “*Art. 47. Naturaleza de los cargos.*”

Los cargos de auxiliares de la justicia son oficios públicos ocasionales que deben ser desempeñados por personas idóneas, imparciales, de conducta intachable y excelente reputación. Para cada oficio se requerirá idoneidad y experiencia en la respectiva materia y, cuando fuere el caso, garantía de su responsabilidad y cumplimiento. Se exigirá al auxiliar de la justicia tener vigente la licencia, matrícula o tarjeta profesional expedida por el órgano competente que la ley disponga, según la profesión, arte o actividad necesarios en el asunto en que deba actuar, cuando fuere el caso⁴³

En la Ley 43 de 1990 en el artículo 13, numeral 1, es garante cuando actúa como perito y consagra la calidad de contador así: “c) Para actuar como perito en controversias de carácter técnico contable, especialmente en diligencia sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales, y costo de empresas en marcha”. En cualquier caso, es garante, aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales de cada caso. Por su parte Badillo (2008), resalta la auditoría financiera, y dice: “La auditoría financiera es la más tradicional, renombrada y difundida de todas las auditorías, de ella nació la profesión de auditor, además de esto, es legalmente obligatoria para muchas empresas”⁴⁴.

Mientras tanto, Cano y Castro, explican:

La auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, también el profesional forense es llamado a participar en actividades relacionadas con investigaciones sobre: Contravenciones fiscales, corporativa y fraudes”. Cada día se descubren otros campos en los que puede actuar la AF, pero esto también depende de la administración de las empresas, de la determinación del costo/beneficio para la realización de una AF⁴⁵.

La auditoría forense es ejecuta por grupo de profesionales idóneos multidisciplinarios, el auditor forense realiza la investigación. De acuerdo con lo anterior, haciendo aclaración sobre los términos: auditor forense y auditoría forense, Ocampo y Otros (2010), afirman:

⁴³ Código General del Proceso. Secretaria del senado Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1564_2012_pr001.html#47

⁴⁴ BADILLO, Jorge. Fundamentos de la auditoría forense. Recuperado de www.iaiecuador.org/docs/auditoria_forense.pdf, p. 15, 2008

⁴⁵ Cano, Miguel Antonio. Castro, René Mauricio. Auditoría forense: Recuperado de www.contabilidad.com.co/noticias/AUDIT.%20FORENSE.doc

Es importante destacar que, se confunden las nociones de “auditoría forense” con la del “auditor forense”, causando con ello dudas. La Auditoría Forense es la actividad de un equipo multidisciplinario, es un proceso estructurado, donde intervienen contadores, auditores, abogados, investigadores, grafo técnicos, informáticos, entre otros, pues, en atención al tipo de empresa, sus dimensiones y diversidad de operaciones, se puede requerir la participación de otros especialistas como ingenieros de sistemas, agrónomos, forestales, metalúrgicos, químicos, que de la mano y bajo la conducción del Auditor Forense realizan la investigación. La AF va mucho más allá de la auditoría convencional, ya que se encarga de investigar a fondo cuando ocurren fraudes, se trata de recolección de pruebas y evidencias, para identificar y castigar culpables en diferentes delitos. Para enfrentar dicha situación, la existencia de un modelo para la realización de la Auditoría Forense, con las características propias de los modelos de control y de investigación, basado en procedimientos y técnicas existentes en la Auditoría financiera o Interna, debe permitir contar con un nuevo enfoque y nuevas herramientas que ayuden a detectar y combatir los delitos cometidos por parte de empleados deshonestos o patrocinadores externos contra los bienes de las personas y empresas.⁴⁶

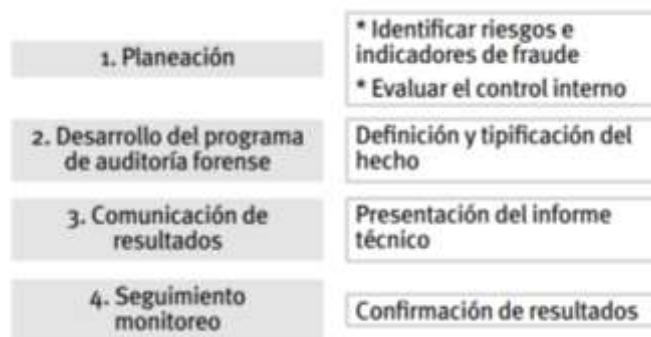
En Colombia, el Contador Público podrá realizar la auditoría forense, acatando algunas orientaciones que traen consigo, los marcos normativos vigentes nacionales e internacionales. Con relación a la detección del fraude y hallazgo, el Contador Público juega un papel fundamental en el desarrollo de los aspectos variables de la contabilidad, teniendo en cuenta que el sistema de información contable, es de vital importancia en la toma de decisiones, en la satisfacción de necesidades internas de información de los diferentes usuarios, en el cumplimiento de políticas, planes y presupuestos de los administradores y en la aplicación de la normatividad necesaria que ayude a evitar posibles sanciones y riesgos.

En el caso internacional El AICPA (Instituto de Contadores Públicos certificados de EE. UU.), en conjunto con varias organizaciones profesionales como el IFAC, ha publicado los Programas contra el fraude de la administración y controles, denominada “Guía para ayudar a prevenir, disuadir y detectar fraudes, para apoyar a la administración y consejo directivo en sus esfuerzos contra el fraude”. Esta guía identifica tres acciones para prevenir, disuadir y detectar fraudes. Según Ramírez (2013), “si un Contador público en Colombia va a aplicar la auditoría forense, entonces seguirá unas fases y cumplirá con las normas nacionales contempladas en el Código de Procedimiento Civil, Código Penal y el Código de Procedimiento Penal, en el hallazgo de la prueba pericial contable especializada”⁴⁷, las cuales se exponen a continuación:

Ilustración 1. Fases de la auditoría forense

⁴⁶ OCAMPO S, Carlos A. TREJOS, Omar, SOLARTE, Guillermo “Las técnicas Forenses y la Auditoría”. Revista *Scientia et Technica* Año XVI, No 45, Agosto de 2010. Universidad Tecnológica de Pereira p, 113

⁴⁷ RAMIREZ, Maricela. Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia. Cuaderno de Administración. Universidad del Valle Vol. 29 Julio Diciembre 2013, p, 187



Fuente: Ramírez y Bohórquez 2013

Fase 1 de planeación: estas normas señalan que el trabajo de auditoría debe ser técnicamente planeado para alcanzar los objetivos trazados en la forma más eficiente posible, así lo confirma, la Norma Internacional de Auditoría 300 (IFAC, 2009). De acuerdo con el Código de Procedimiento Civil “la parte que solicite un dictamen pericial determinará concretamente las cuestiones.”⁴⁸

Fase 2 elaboración y desarrollo del programa de auditoría forense: esta fase se desarrolla en cinco etapas de auditoría

- **Etapas 1 Definición y tipificación del hecho (tipo de fraude):** La Ley 906 de 2004 en Colombia establece que según el daño causado en la sociedad se debe administrar el fraude. La sociedad resulta afectada por este tipo de ilícitos económicos a través de los stakeholders terceros vinculados a las empresas directa o indirectamente.
- **Etapas 2 Recopilación de evidencias:** Este procedimiento consiste en allegar los principios de derecho probatorio y analizarlos a la luz de lo dispuesto en las leyes, profundizar en materia de la prueba como elemento que se constituye en una labor de estudio de gran importancia para los investigadores del delito.
- **Etapas 3. Cadena de custodia de la documentación:** La Ley 906 de 2004 (Art. 254- 266 CPP) señala que para demostrar la autenticidad de los elementos materiales probatorios y la evidencia física se dará uso a la cadena de custodia; este proceso que garantiza la veracidad de la información recolectada
- **Etapas 4. Evaluación de evidencias e indicios.** NIA 520 La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeación, recopilación de elementos de juicio, es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global.
- **Etapas cinco. Elaboración del Informe de Auditoría Forense.** NIA 700 El dictamen debe ser claro, preciso y detallado; en él se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuadas. La NIA 700 solo

⁴⁸ Ibid, p, 187

puede ser utilizada para auditoría de estados financieros de propósito general.⁴⁹

Fase 3 La comunicación de resultados: Será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente. Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados, puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos). Los informes deben contener los antecedentes del caso en cuestión, descripción de los procedimientos llevados a cabo, descripción del alcance del trabajo, así como, de las limitaciones que se hayan presentado, análisis y explicación de las pruebas obtenidas y juntamente con su opinión el auditor forense debe detallar las recomendaciones a seguir.

Fase 4 Seguimiento y monitoreo del caso: Esta última fase tiene por finalidad asegurar que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad. Registro y revisión de antecedentes Una investigación de antecedentes puede identificar información de valor actual, valor histórico u otra información relevante que sea de interés para el especialista forense. Esta información puede incluir tanto registros de propiedad de inmuebles como activos personales, registros de negocios o sociedades, registros comerciales, criminales, y hasta operaciones bursátiles de la gerencia o directores de las compañías.⁵⁰

Como ya se mencionó en el capítulo anterior, en Colombia estos delitos se encuentran contemplados en el Título VII en los Artículos 239 al 269 del Código Penal. El fraude entonces, es el fenómeno económico, social y organizacional aplicado a la contabilidad; consiste en acto u omisión de naturaleza dolosa y por tanto de mala fe, o de negligencia grave. Este esquema de fraude cubre malversación de activos, corrupción, falsas representaciones y manipulación de estados financieros. El contador público colombiano, juega un papel muy importante como profesional objetivo, íntegro y garante de información financiera transparente, al dar fe pública de que todos los datos son verídicos, y ante todo consistentes con la labor.

De acuerdo con lo anterior, se puede manifestar, que en la actualidad, en el marco legal colombiano, el Auditor Forense existe, sin embargo solo se ha estipulado la función del contador, como perito contable para ser garantes de auxiliar de Justicia. Ramírez (2015), expresa: “El profesional designado, elabora un informe pericial de

⁴⁹ Ibid, pp. 18-192

⁵⁰ Ibid, p, 194

su trabajo de análisis e investigación de evidencia y comparece en el juicio oral y público para que pueda ser interrogado y conainterrogado”⁵¹.

El contador público, como auxiliar de la justicia; es el profesional encargado de allegar ante el tribunal de justicia, la prueba pericial contable especializada; esta función, además del conocimiento relacionado con el proceso contable y financiero, le demanda el cumplimiento de los requisitos legales vinculados al derecho probatorio, bajo las características del nuevo sistema penal acusatorio.⁵²

5.3 PRUEBA PERICIAL DEL CONTADOR PÚBLICO

La prueba pericial y su objeto obedecen a un programa metodológico liderado por la autoridad judicial. Aquí, el contador público actúa como auxiliar de la justicia en los casos en que señala la ley, como perito expresamente designado para ello. Se espera según la Ley 43 de 1990 que, en esta condición, el contador público cumpla su deber teniendo las más altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.

La experticia en este caso, consiste en el manejo de las técnicas que soportan la contabilidad en Colombia. Si se trata de información preparada bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se debe evaluar el cumplimiento de los requerimientos estipulados en los Decretos 2649 y 2650 de 1993 y los demás lineamientos técnicos obligatorios expedidos desde los diferentes entes de control y vigilancia. “Si se trata de información contable preparada bajo las Normas Internacionales de Información (NIIF) se debe observar el cumplimiento de estos estándares en el reconocimiento, medición, presentación y revelación en la preparación de los estados financieros”. Ramírez (2015)⁵³

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió el concepto 476 (Mayo 25, 2017), en el que se responde si existe alguna institución reguladora que expida certificados o conceptos para llevar a cabo el oficio de perito contable. El documento dice:

Para ser perito contable solo se requiere la obtención de la tarjeta profesional de Contador Público. Al aceptar el encargo como perito tendrá en cuenta las disposiciones del Código de Ética de la Ley 43 de 1990 y del anexo cuarto del Decreto 2420 de 2015. De acuerdo con lo establecido en la Ley 43, se requiere la calidad de Contador Público para actuar como perito en controversias de carácter técnico contable, especialmente en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales y costo de empresas en marcha.

⁵¹ RAMIREZ, Maricela. La prueba pericial contable especializada en los delitos económicos y financieros: análisis del caso DMG. Cuaderno Contabilidad No 16 Bogotá 2015, p, 690

⁵² *Ibíd.*, p, 691

⁵³ *Ibíd.*, p, 696

5.4 DE LOS DELITOS ECONÓMICOS Y FRAUDES FINANCIEROS

La actuación del profesional de la contaduría pública como perito y auxiliar de la justicia se relaciona con los delitos económicos y financieros, los cuales están estipulados en la Ley 599 de 2000⁵⁴, Código Penal (CP), así:

El perito contable encargado de elaborar el dictamen pericial en este tipo de ilícitos se enfrenta en especial a pruebas documentales tomadas de bases de datos o inspecciones judiciales de acuerdo con la urgencia de la indagación y con las políticas institucionales de la Fiscalía. En la mayoría de los casos, los documentos de este tipo son obtenidos por la policía judicial en colaboración institucional con entidades como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN; las empresas promotoras de salud, EPS; las entidades bancarias; la Unidad de Información y Análisis Financiero, UIAF; el Banco de la República; la Registraduría Nacional del Estado Civil; las Cámaras de Comercio; y el Depósito Centralizado de Valores de Colombia, DECEVAL S.A., entre otras

5.5 CARACTERÍSTICAS GENERALES PARA SER GARANTE

El contador público para ser garante debe tener experiencia como auditor de fraudes, conocer el código de procedimiento penal y la cadena de custodia; tener claro la pertinencia de la información para presentar un informe, atender los marcos éticos, identificar Información Financiera PCGA o NIIF, conocer los tipos de delitos y su tipología según el código penal, presentar una opinión con certeza razonable, participar cuando sea llamado por el juez, ya sea en audiencia oral o pública. Al respecto Ramírez (2015), esto argumenta:

En el marco del Sistema Penal Acusatorio colombiano, al perito contable le corresponde actuar en dos momentos claramente definidos: en la etapa de indagación, al hacer entrega de su informe pericial elaborado con base en los elementos materiales probatorios, en las evidencias físicas entregadas por la policía judicial, y en la etapa de juzgamiento, en especial en el juicio oral, cuando le corresponde sustentar su informe pericial y si se requiere, someterse al interrogatorio y contrainterrogatorio. La prueba pericial contable es un medio probatorio determinante en la etapa de investigación en los casos de delitos económicos y financieros; su hallazgo y validez dependen de la experticia y el conocimiento del contador público, respecto de la materia en cuestión⁵⁵.

Según el análisis realizado en este capítulo, el Contador Público, cuenta con diferentes funciones constitucionales y legales, enmarcadas en el Código de Procedimiento Penal, en este caso, en calidad de auxiliar de justicia o en peritaje contable. Y los procesos de globalización, da paso a la auditoría forense. Para

⁵⁴ COLOMBIA. Ley 599 de 2000. Código Penal Colombiano. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html

⁵⁵ Ramírez, Op.Cit, p. 709

cumplir con estas funciones tiene que sujetarse a los marcos normativos ya sean nacionales o internacionales. Por esto, este profesional, hoy en día, cumple un papel muy importante, siempre y cuando las Instituciones donde se preparan para tal fin, se acojan a estas exigencias y propicien la oportunidad de que su profesional esté en condiciones de desempeñarse cabalmente, en ese sentido, dentro o fuera del territorio nacional.

La Auditoría Forense, se desarrolla a través de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico - procesales, y con habilidades en áreas financieras, para proporcionar información y opiniones ante la justicia. Técnica de gran utilidad y colaboración para la investigación de cuerpos de abogados, departamentos de investigación policial, fiscal y judicial permitiendo esclarecer posibles actos ilícitos o delitos, como el fraude, que día a día se convierte en un fenómeno de múltiples cambios y fácil adaptación a cualquier sistema de control, que se interponga a su paso. Como consecuencia de ello, el fraude adquiere versatilidad, imponiéndose en cualquier nación o continente, sin importar idioma, raza, cultura o religión.

6. CONOCIMIENTO DEL PERITAJE CONTABLE Y/O AUDITORIA FORENSE EN CONTADORES EGRESADOS DE LA UNIVERSIDAD DEL VALLE SEDE-BUGA EN EL PERIODO ESTABLECIDO ENTRE EL AÑO 2014 Y 2017

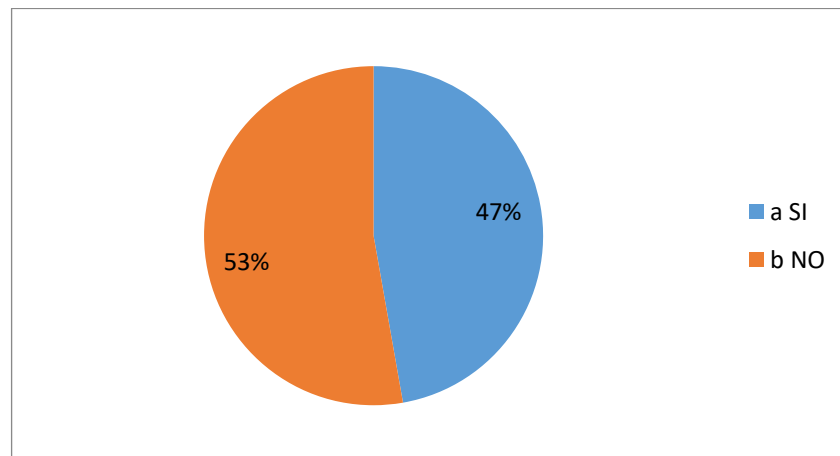
A continuación, se presenta el resultado de una encuesta aplicada a contadores públicos egresados de la universidad del Valle sede- Buga, sobre el conocimiento que tienen acerca del peritaje contable o de la auditoría forense. Esta encuesta se practicó virtualmente a 36 contadores mediante los medios tecnológicos de la universidad del Valle. Durante más de 2 meses se retroalimentó para su diligenciamiento, obteniendo los siguientes resultados:

Tabla 1. Pregunta 1: Interés por tema de auditoría forense

1) ¿Durante su proceso de formación como Contador Público, se interesó por Temas de Auditoría Forense?		
A	SI	17
B	NO	19
	TOTAL	36

Fuente: Investigadoras

Grafico 1. Pregunta 1: Interés por tema de auditoría forense



Fuente: Investigadoras

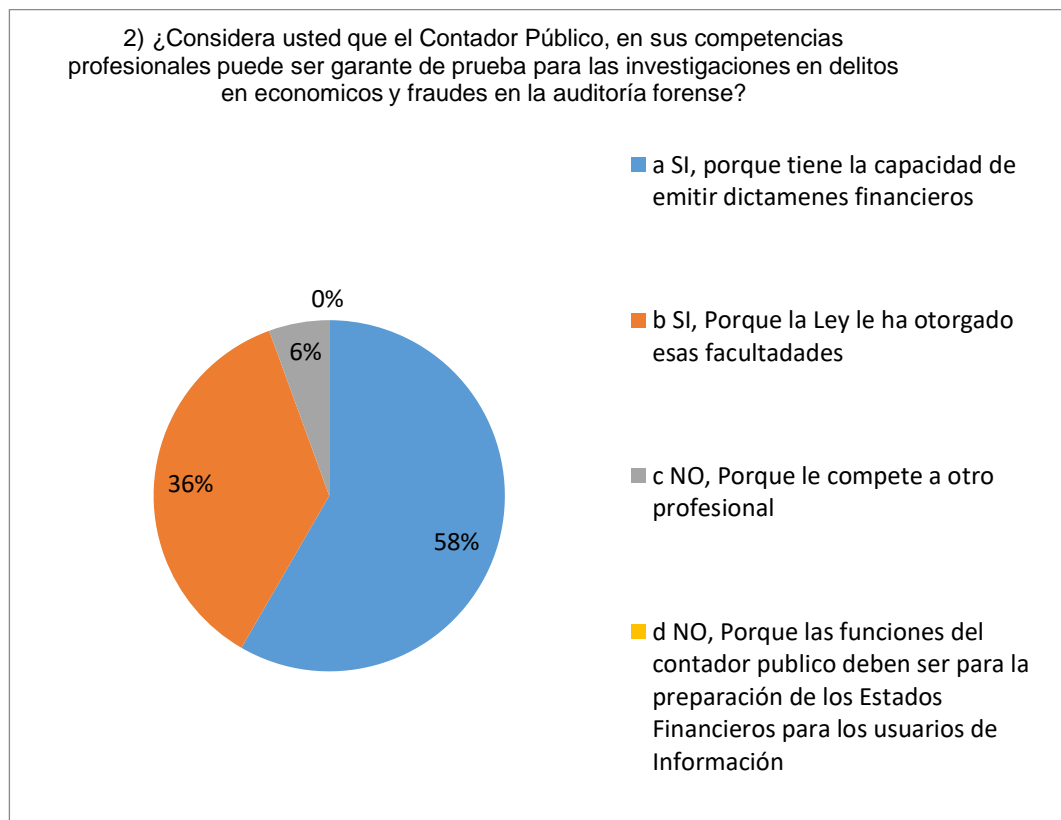
Se logra identificar que el 53% no se interesó por temas de Auditoría Forense en su proceso de formación como contador público, lo que deja como evidencia que aún falta profesionales que aborden más áreas de competencia profesional, mientras que el 47%, si se interesó por dicha temática.

Tabla 2. Pregunta 2: El Contador como garante de prueba

2) ¿Considera usted que el Contador Público, en sus competencias profesionales puede ser garante de prueba para las investigaciones en delitos en económicos y fraudes en la auditoría forense?		
a	SI, porque tiene la capacidad de auditar las organizaciones de manera integra	21
b	SI, Porque la Ley le ha otorgado esas facultades	13
c	NO, Porque le compete a otro profesional	2
d	NO, Porque las funciones del contador público deben ser para la preparación de los Estados Financieros para los usuarios de Información	0
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 2. Pregunta 2: El Contador como garante de prueba



Fuente: Investigadoras

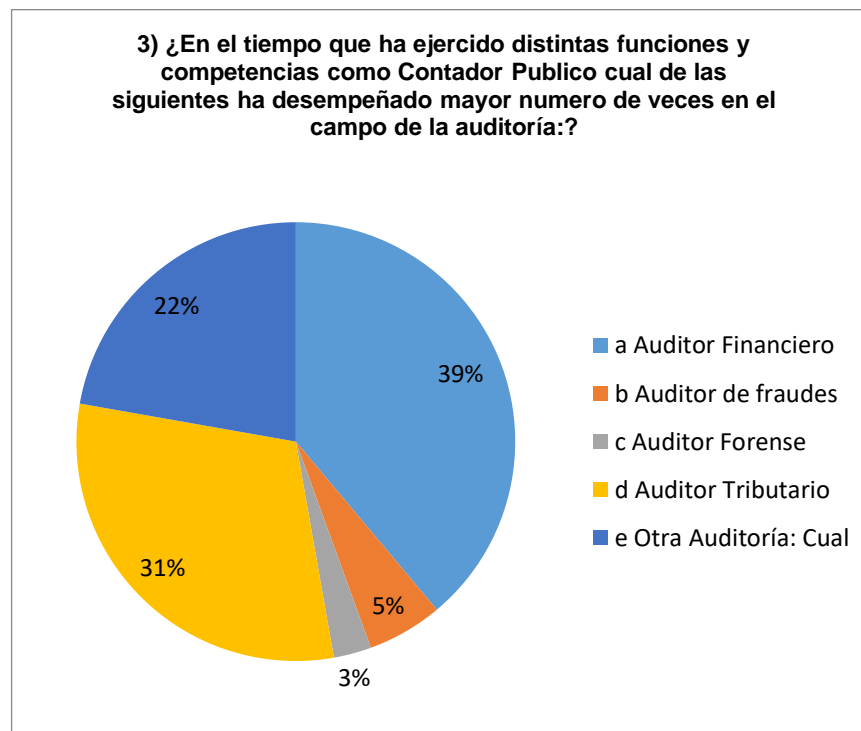
El 58% considera que dentro de las competencias del Contador Público, está la de ser garante de prueba, ya que tiene la capacidad de auditar las organizaciones de manera íntegra, y un 36% dice que sí, porque la Ley le ha dado esa facultad. En este sentido el 36% está más allegado a la realidad.

Tabla 3. Pregunta 3: Funciones campos de auditoria

3) ¿En el tiempo que ha ejercido distintas funciones y competencias como Contador Público cuál de las siguientes ha desempeñado mayor número de veces en el campo de la auditoría?		
a	Auditor Financiero	14
b	Auditor de fraudes	2
c	Auditor Forense	1
d	Auditor Tributario	11
e	Otra Auditoría: Cual	8
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 3. Pregunta 3: Funciones campos de auditoria



Fuente: Investigadoras

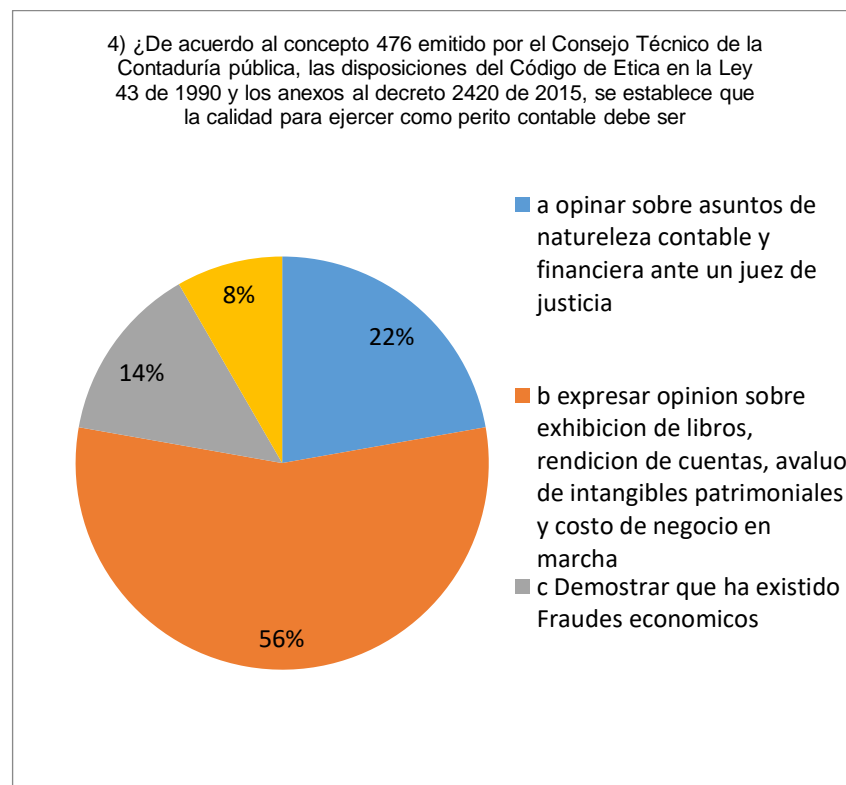
El 39% manifestó que durante su ejercicio profesional ha desempeñado la auditoría más en el campo financiero, mientras que el 31% considera que han desarrollado su ejercicio en la parte tributaria, entre otras actividades de auditoría se encuentra las auditorías internas, inventarios, calidad etc.

Tabla 4. Pregunta 4: Concepto sobre peritaje contable

4) ¿De acuerdo con el concepto 476 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría pública, las disposiciones del Código de Ética en la ley 43 de 1990 y los anexos al decreto 2420 de 2015, se establece que la calidad para ejercer como perito contable debe ser Contador Público? ¿Conforme a lo anterior, usted entendería que el peritaje contable su alcance es?		
a	opinar sobre asuntos de naturaleza contable y financiera ante un juez de justicia	8
b	expresar opinión sobre exhibición de libros, rendición de cuentas, avalúo de intangibles patrimoniales y costo de negocio en marcha	20
c	Demostrar que ha existido Fraudes económicos	5
d	Ninguna de las anteriores	3
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 4. Pregunta 4: Concepto sobre peritaje contable



Fuente: Investigadoras

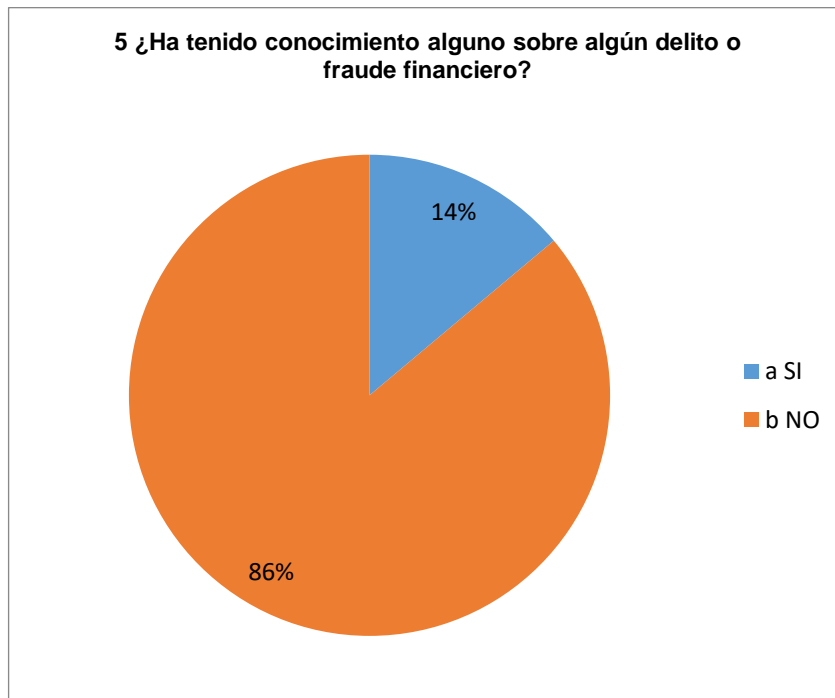
El 56% considera que el peritaje contable se basa en la expresión y opinión sobre exhibición de libros, rendición de cuentas avalúos técnicos etc., mientras que el 22% considera que es para opinar sobre asuntos de naturaleza contable ante un juez, vale recordar que solo se opina cuando este sea llamado como testimonio, por lo tanto, no es necesario su presencia en el estrado judicial.

Tabla 5. Pregunta 5: Conocimiento sobre delitos o fraudes

5 ¿Ha tenido conocimiento alguno sobre algún delito o fraude financiero?		
a	SI	5
b	NO	31
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 5. Pregunta 5: Conocimiento sobre delitos o fraudes



Fuente: Investigadoras

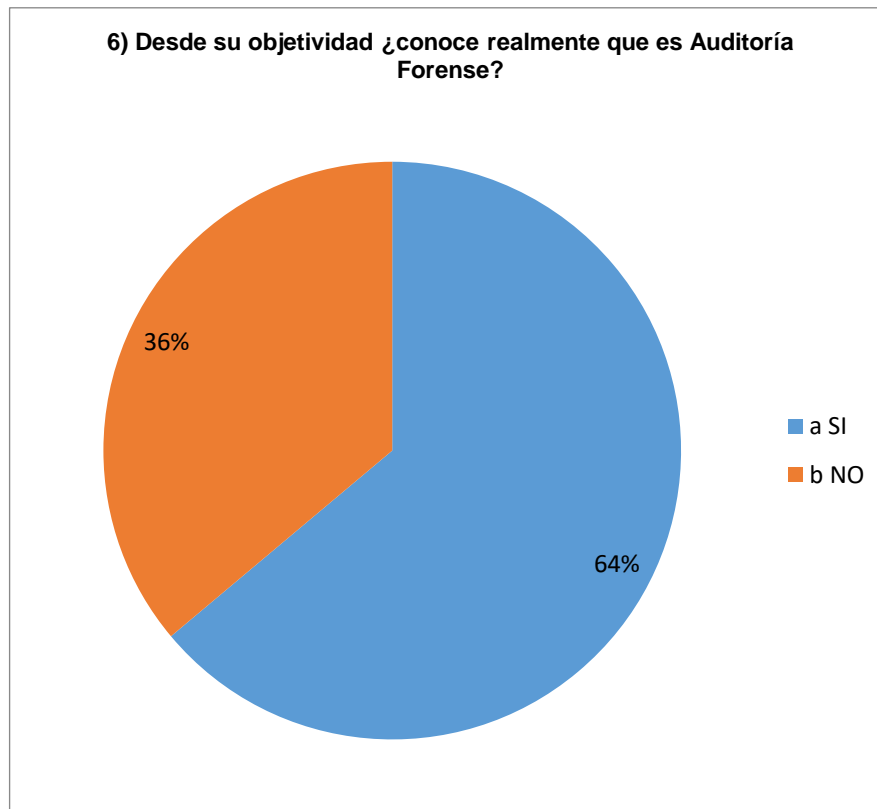
El 86% ha manifestado que no conoce sobre algún tipo de delito o fraudes financieros, mientras que el 14% si considera tener conocimiento. Con relación a lo anterior es importante mencionar que a veces las personas pueden conocer situaciones y no denuncian, este tipo de actos, perjudican los entornos empresariales actuales. Con esto, el profesional deja una mala imagen ante la sociedad, porque se niega a denunciar.

Tabla 6. Pregunta 6: Conocimiento sobre lo que es Auditoria forense

6) Desde su objetividad ¿conoce realmente que es Auditoría Forense?		
a	SI	23
b	NO	13
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 6. Pregunta 6: Conocimiento sobre lo que es Auditoria forense



Fuente: Investigadoras

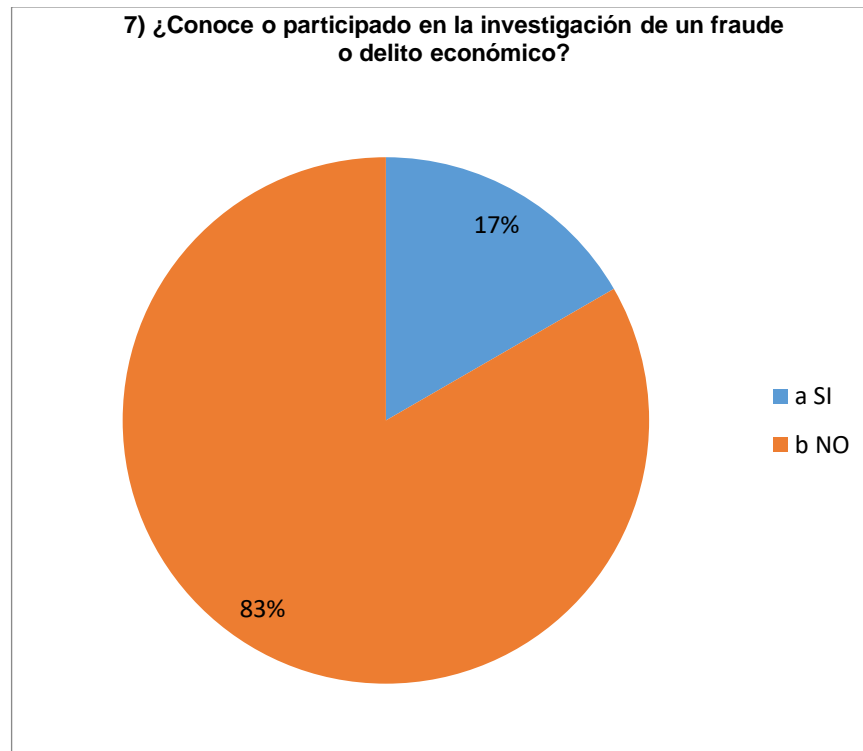
El 64% manifestó si conocer lo que es realmente la Auditoria forense, sin embargo, el conocimiento a lo que se refieren, puede ser la práctica de auditoria en fraudes, y esto, los hace confundir. Por otra parte, el 36% manifestó no conocer, lo que indica un grado de objetividad en la respuesta, porque no se han interesado con dicha temática, como formación profesional.

Tabla 7. Pregunta 7: Ha sido participe en la investigación de un fraude o delito económico

7) ¿Conoce o participado en la investigación de un fraude o delito económico?		
a	SI	6
b	NO	30
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 7. Pregunta 7: Ha sido partícipe en la investigación de un fraude o delito económico.



Fuente: Investigadoras

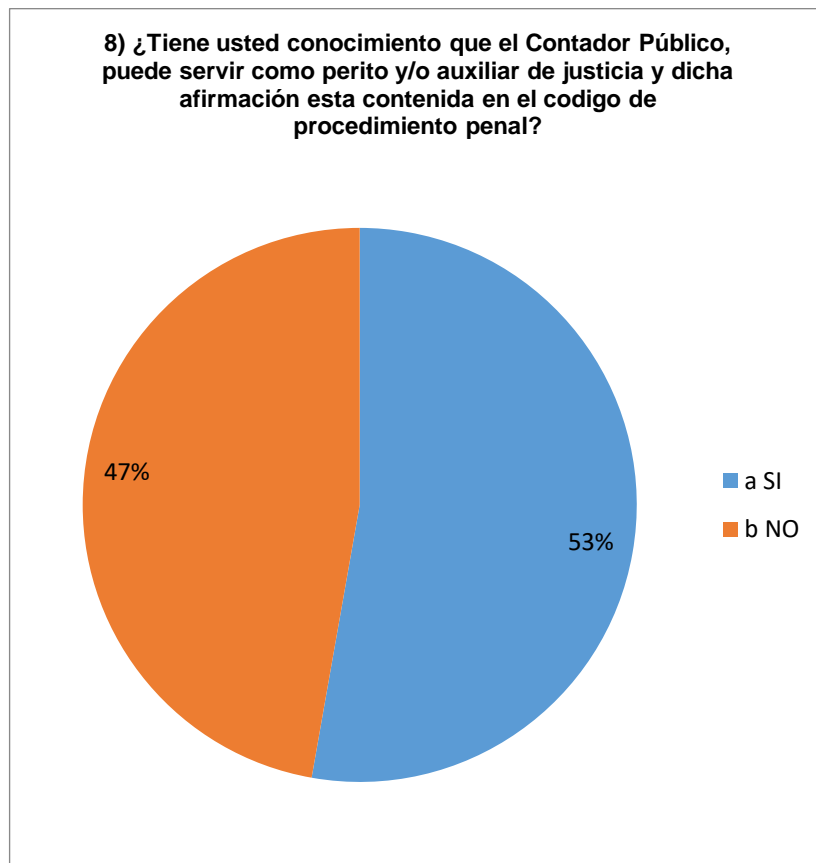
El 83% dice no haber sido partícipe de un proceso de investigación de un fraude o delito económico, mientras que el 17% si considera que ha realizado o ha participado en algún proceso. Este panorama es favorable porque demuestra que, el profesional en Buga si ha participado en alguna de estas actividades, además se permite demostrar que el Contador Público si es tenido en cuenta para llevar a cabo estas labores en el contexto local.

Tabla 8. Pregunta 8: El contador como auxiliar de justicia

8) ¿Tiene usted conocimiento que el Contador Público, puede servir como perito y/o auxiliar de justicia y dicha afirmación está contenida en el código de procedimiento penal?		
a	SI	19
b	NO	17
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 8. Pregunta 8: El contador como auxiliar de justicia



Fuente: Investigadoras

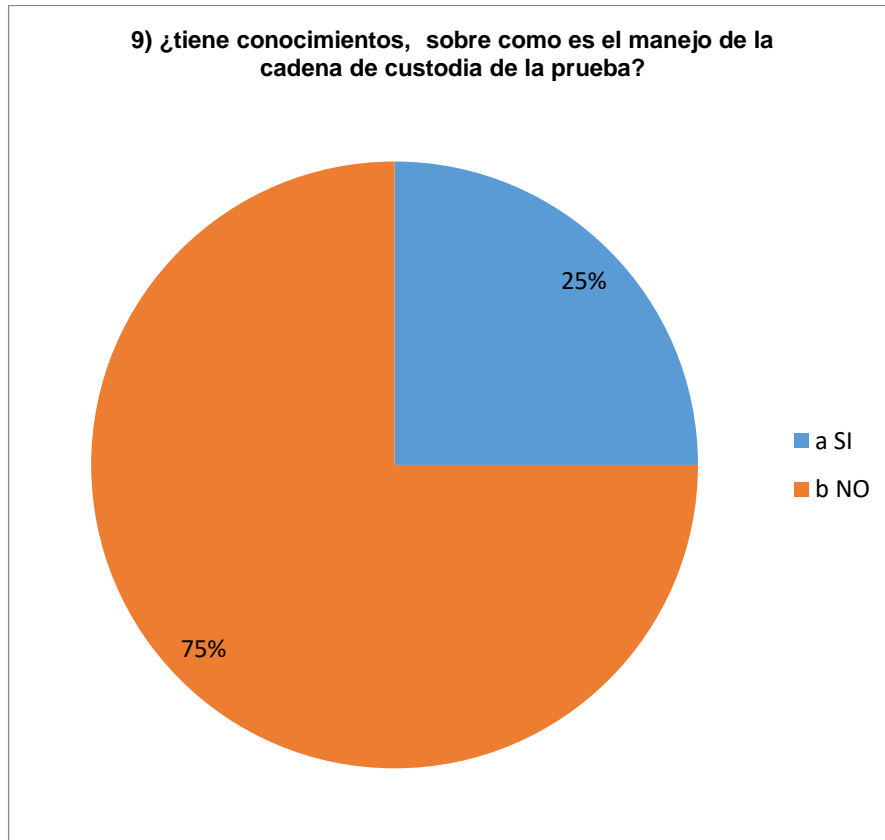
El 53% manifiesta que SI conoce sobre estas facultades que tiene el contador público, para actuar como auxiliar de justicia, la cual está contenida en el Código de Procedimiento Penal, mientras que el 47% afirma no saber sobre dicha facultad.

Tabla 9. Pregunta 9: Manejo de la cadena de custodia

9) ¿tiene conocimientos sobre cómo se procede a manejo de la cadena de custodia de la prueba?		
a	SI	9
b	NO	27

	TOTAL	36
Fuente: Investigadoras		

Grafico 9. Pregunta 9: Manejo de la cadena de custodia



Fuente: Investigadoras

El 75% manifestó no conocer cómo se maneja la cadena de custodia, mientras que el 25% dice que SI. Esto indica que el porcentaje que conoce dicho proceder es porque probablemente en algún momento han llevado a cabo procesos, como peritaje o ha participado en la investigación de delitos.

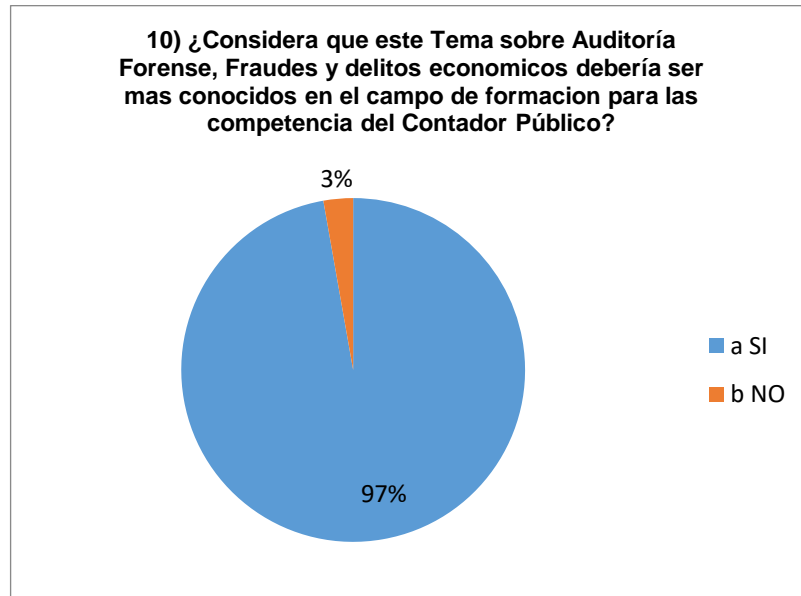
Tabla 10. Pregunta 10: Pertinencia de la auditoria forense en la formación del Contador Público.

10) ¿Considera que este Tema sobre Auditoría Forense, Fraudes y delitos económicos debería ser más conocidos en el campo de formación para las competencias del Contador Público?	
a SI	35

b	NO	1
TOTAL		36

Fuente: Investigadoras

Grafico 10. Pregunta 10: Pertinencia de la auditoria forense en la formación del Contador Público.



Fuente: Investigadoras

El 97% manifestó si creer que estos temas de auditoria forense, fraude y delitos económicos debe ser conocidos por el profesional en formación, contador público.

Como análisis general de la encuesta se logró evidenciar varios aspectos entre ellos, es que hay muy pocos profesionales que se han interesado por aprender y conocer estos temas, tan solo hay un grupo muy pequeño que ha participado como auxiliares de justicia, se requiere que el contador público tenga idoneidad y capacidad de poder ser competente en el mercado laboral actual en Guadalajara de Buga, se logró evidenciar que los conceptos sobre peritaje contable y auditoria forense hoy están confusos, para muchos profesionales.

7. EL CONTADOR PÚBLICO FRENTE A LAS FUNCIONES DE INVESTIGADOR TESTIGO.

Para acreditar el conocimiento, son admisibles todos los medios de prueba, incluyendo el propio testimonio del declarante que se presenta como perito, Esta

connotación se enmarca en el Artículo 408 del Código de Procedimiento Penal que dentro del contexto del respectivo conocimiento, incluye al contador público. Esto dice el art 408:

Podrán ser peritos, los siguientes:

1. Las personas con título legalmente reconocido en la respectiva ciencia, técnica o arte.
2. En circunstancias diferentes, podrán ser nombradas las personas de reconocido entendimiento en la respectiva ciencia, técnica, arte, oficio o afición, aunque carezca de título.

A los efectos de la cualificación podrán utilizarse todos los medios de prueba admisibles, incluido el propio testimonio del declarante que se presenta como perito.

Así como se mencionó sobre las actuaciones del contador público, en las cuales podrá ser testigo o garante, de lo que trata al artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y el Código de proceso, artículo 47, el contador también actuará en calidad de testigo o como experto, al servicio de las autoridades o de los particulares. Un contador público puede ser llamado a los estrados, para actuar como testigo experto. Los casos, aunque no muy frecuentes, se pueden dar cuando se trata de definir asuntos técnicos contables. El contador puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha tenido participación, así como para colaborar en la interpretación de evidencia escrita o para tratar de obtener esa evidencia, de otros testigos. Referente a lo anterior, también se puede hacer mención de las actividades conexas, a las funciones de oficial de cumplimiento y el SIPLAFT, es también garante cuando se ejerce el papel de la Revisoría Fiscal, porque este desempeña labores de inspección, fiscalización y reporte de información de la organización, ya que se confía en él como garante de la idoneidad de la empresa, y su accionar. Al respecto, Actualícese (2015), consigna:

La Ley 1474 del 2011, artículo 7, dispone que la responsabilidad de los revisores fiscales tiene alcance a la labor de denuncia o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que hayan encontrado en el ejercicio de su cargo; y establece que la denuncia se debe hacer dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que haya conocido el hecho, o que tuviera la obligación legal de conocerlo; resalta que en relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional⁵⁶.

Por otra parte, una de las responsabilidades del "oficial de cumplimiento", es evaluar el grado de exposición de los empleados y de la entidad financiera, al riesgo de verse involucrado en un esquema de lavado de activos. La medición del riesgo de lavado de activos se efectúa a través de la elaboración de la llamada "Matriz de Riesgo", que consiste en caracterizar las variables, los factores y situaciones generadores de riesgo; valorar el riesgo; identificar las dependencias u oficinas mayormente expuestas; formular los procedimientos específicos para atenuar la

⁵⁶ ACTUALICESE Recuperado de <https://actualicese.com/actualidad/2015/10/01/el-revisor-fiscal-y-su-responsabilidad-frente-al-lavado-de-activos/>

exposición; y racionalizar los recursos de prevención y control interno. La metodología de "Matriz de Riesgo", permite al "oficial de cumplimiento", programar visitas de cumplimiento; diseñar programas de revisión adecuados; determinar el alcance de las revisiones; coordinar las frecuencias y alcance de las visitas de inspección con la auditoría externa (revisoría fiscal) y la auditoría interna; lograr un conocimiento del mercado de los servicios ofrecidos y de los clientes; entre otros aspectos.

7.1 OTRAS ACTUACIONES COMO TESTIGO

De acuerdo con Ramírez (2013), el Testigo peritaje cuando cumple estas funciones, deberá proceder cuando tiene incidencia sobre hallazgo o elementos materiales probatorios tanto de Autenticidad y Aducción. Esto conceptúa:

Autenticidad: La recolección técnica, el debido embalaje, la identificación, la rotulación inequívoca, la cadena de custodia, la acreditación por medio de testigos, y el reconocimiento o autenticación, son algunas de las formas previstas por el legislador, tendientes a garantizar que las evidencias y elementos probatorios sean lo que la parte que los aduce dice que son.

Aducción El testigo de acreditación, según la Ley 906 de 2004, está estrechamente ligado con el elemento material probatorio. Según el literal d) del numeral 5 del Artículo 337, así: en el anexo del escrito de acusación se deberá enunciar "los documentos, objetos u otros elementos que se quieran aducir, junto con los respectivos testigos de acreditación"⁵⁷.

Relativo a la objetividad, Rodríguez (2002), agrega:

La objetividad es crucial para un contador forense que actúa como un testigo especialista. El contador forense debe evitar la toma de una posición parcial o irracional. Mientras la conclusión esté libre de prejuicios, el testigo especialista puede aplicar las estrategias no obstante al testificar para asegurar que la conclusión se entienda y no será refutada durante los exámenes⁵⁸

En las actuaciones como testigo experto, según Alan Zysman, citado por Ayala (2003), manifiesta:

El contador requiere habilidades especiales; no basta ser simplemente un contador. Debe guardar la mayor cautela con lo que diga en el estrado y abstenerse de hacer comentarios o emitir juicios sobre hechos que no estén en condiciones de documentar. De la misma manera debe asumir una actitud didáctica, resistiéndose a las presiones de quienes lo interrogan, sobre la base de que sus apreciaciones son de carácter técnico y en consecuencia no muy fácil de entender para muchos de quienes lo escuchan. Finalmente, debe tener el temple y la paciencia suficientes para no discutir con el juez o con los

⁵⁷ Op Cit, RAMIREZ.

⁵⁸ RODRÍGUEZ CASTRO, Braulio. Una aproximación a la auditoría forense. Cuadernos de Contabilidad, Una profesión que está cambiando, 3 (17), 233-300. Recuperado de <http://ideaf.org/web/images//auditoria%20forense%20articulos.pdf> (2002).

apoderados ni reaccionar inadecuadamente a los posibles ataques sobre su credibilidad profesional”⁵⁹.

Un contador público puede ser llamado a los estrados para actuar como testigo experto. Los casos, aunque no muy frecuentes, se pueden dar cuando se trata de definir asuntos técnico-contables. Esto dice Ayala (2003): “El contador puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha tenido participación, así como para colaborar en la interpretación de evidencia escrita o para tratar de obtener esa evidencia de otros testigos”⁶⁰.

⁵⁹ AYALA VELA, Horacio. La contaduría forense. Revista Internacional Legis No 15 Jul-Sep 2003. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d7e404ce0430a010151404c

⁶⁰ Ibid, pp ss

CONCLUSIONES

La auditoría forense representa una nueva práctica para los profesionales contables, que trae consigo nuevos conocimientos, habilidades y la aplicación de una serie de técnicas y procedimientos necesarios para poder ejercerla. Permite que estos profesionales emitan ante los jueces u otras entidades, conceptos y opiniones de gran valor, para resolver los distintos problemas económicos que hoy en día, se presentan en las empresas por la falta de control, como: fraude, abuso de confianza, doble facturación, pago de nómina a personas que no trabajan en la organización, entre otras. Por esto, se sugiere ampliar el campo de acción a los futuros profesionales en Contaduría Pública, donde su intervención como testigo experto, o en calidad de investigador, determine la existencia de un delito y justifique el inicio de un proceso, para buscar la reparación de los daños causados y determinar responsabilidades. Además, pueda desempeñarse en el exterior, gracias a las oportunidades del proceso de globalización.

De acuerdo a lo investigado en la página de la Fiscalía, en la sección de Estadísticas, correspondiente a los registros de las noticias criminales en el Sistema Penal Oral Acusatorio (SPOA), durante el periodo 2014-2017, se evidencia que los delitos con más incidencia a nivel nacional contra el patrimonio económico, según lo estipulado en Código Penal Colombiano, es el abuso de confianza, corrupción privada, y administración desleal; constituyéndose en el tercer país en registrar estos casos, después de México y Brasil. Ante esto, ahora más que nunca se deben mejorar los programas de Contaduría Pública, para que estos profesionales frenen los actos de corrupción mencionados, actuando como auditor forense en los procesos judiciales adelantados por estos delitos económicos y financieros, siendo un auxiliar de la justicia en los casos que señala la Ley, como perito expresamente designado para ello.

Por lo anterior, debe tener experiencia como auditor de fraudes, conocer el código de procedimiento penal y la cadena de custodia; tener claro la pertinencia de la información para presentar un informe, atender los marcos éticos, identificar Información Financiera PCGA o NIIF, conocer los tipos de delitos y su tipología según el código penal, presentar una opinión con certeza razonable, participar cuando sea llamado por el juez, ya sea en audiencia oral o pública.

Como se explica anteriormente, para cumplir con estas funciones tiene que sujetarse a los marcos normativos nacionales, y también internacionales. Por esto,

este profesional, hoy en día, cumple un papel muy importante, siempre y cuando las Instituciones donde se preparan para tal fin, se acojan a estas exigencias y propicien la oportunidad de que su profesional esté en condiciones de desempeñarse cabalmente, en ese sentido, dentro o fuera del territorio nacional.

La Auditoría Forense, se desarrolla a través de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico - procesales, y con habilidades en áreas financieras, para proporcionar información y opiniones ante la justicia. Técnica de gran utilidad y colaboración para la investigación de cuerpos de abogados, departamentos de investigación policial, fiscal y judicial permitiendo esclarecer posibles actos ilícitos o delitos, como el fraude, que día a día se convierte en un fenómeno de múltiples cambios y fácil adaptación a cualquier sistema de control, que se interponga a su paso.

Según los resultados obtenidos en la encuesta realizada, con relación al análisis del conocimiento sobre Auditoría Forense del Contador Público egresado de la Universidad del Valle, sede Buga, en el periodo 2000 - 2017 se evidencian los siguientes aspectos:

- El Contador Público de la universidad del Valle, sede Buga no tiene conocimiento suficiente para ejercer en el campo de la Auditoría Forense.
- Se presenta poco interés por este campo de acción, de la profesión contable, al contrario, se ha dedicado a los campos de acción más comunes como tributaria, y financiera.
- El contador público que aplique una auditoría forense o de fraude debe tener claro el contexto en que va a realizar, las fases de auditoría de acuerdo con la legislación penal actual y marcos financieros vigentes.
- El Contador Público no conoce sobre peritaje contable, tipología penal, cadena de custodia, el conocimiento de la auditoría forense es poco, y la falta de conocimiento de estos temas deja abierta la posibilidad de que espacios académicos se fortalezca otros saberes para las labores del contador público.
- El alcance del contador público como testigo, únicamente se limitará actuar conforme el código de procedimiento penal y solo si es requerido por un Juez.
- Cuando se actúa en calidad de auditores forenses y peritos contables dentro de una investigación, se pone en práctica toda la experiencia en contabilidad, auditoría e investigación. Como también la capacidad del auditor para transmitir información financiera en forma clara y concisa ante un tribunal, lo cual está estipulado en la ley 43 de 1990 en el artículo 13 numeral 1.

- El control dentro de las empresas es el primer método de prevención, y se debe realizar en todos los campos de esta, de igual manera que debe de ser oportuno, a tiempo y llevar consigo repercusiones.
- El papel del contador público dentro de las organizaciones es fundamental, ya que no es simplemente una teneduría de libros, es el acompañamiento, seguimiento y la generación de valor dentro de la empresa con planes de control y Auditoria.
- Colombia es el tercer país en Latinoamérica donde se cometen fraudes, lo cual deja un campo para el contador poder ejercer su papel de auditor, así estipulado en la ley 43 de 1990.

Como consideración final, se establece que sin importar su enfoque de trabajo, el Contador Público debe ser neutral, objetivo y especialmente ético para la ejecución de sus labores y de esta manera, no permitir los delitos financieros, ni que la información poco verídica se siga presentando. Se está ante una época donde la profesión contable ha sido estigmatizada, debido a la mala práctica de muchos profesionales, los cuales han generado duda en las capacidades éticas del gremio. Por ello, es necesario cuestionarse y dar un giro a la profesión, donde el Contador se enfoque en una función capaz de ayudar a generar confianza en la sociedad, aplicando mecanismos o métodos para salvaguardar una buena práctica donde los resultados éticos sean la garantía de la misma.

RECOMENDACIONES

- Es necesario desarrollar programas de asesoría académica para reforzar ciertos temas como la auditoría forense, para que el papel y el compromiso del contador dentro de las empresas sea más activo, en cuestión de Control y Auditoría, ya que es la principal barrera para el fraude.
- Fomentar en los estudiantes y egresados, la importancia de ser participativos con los procesos de investigación, con relación a las encuestas que se efectúen, ya que esto permitirá mayor grado de asertividad en los datos.
- Que otros estudios de investigación abarcan más proyectos sobre el tema de auditoría forense y simulaciones en laboratorios contables y financieros para poder ser más competentes en el mercado actual.
- Contar con una especialización en Auditoría forense en la Universidad del Valle, y así, formar académicamente profesionales altamente calificados, para que puedan ser soporte directo a la administración de justicia en Colombia y en el extranjero, acorde con los procesos de globalización.

BIBLIOGRAFIA

- Ayala Vela, Horacio. *La contaduría forense*. *Revista Internacional Legis* No. 15 Jul-Sep. 2003 Recuperado de http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d7e404ce0430a010151404c
- Badillo, Jorge. *Auditoría Forense*. Recuperado de: www.iaiecuador.org/docs/auditoria_forense.pdf.
- Blanco Luna, Yanel. *Normas y procedimientos de la Auditoría Integral*. Bogotá, Colombia: Editora Riesgo, ECOE Ediciones Ltda.
- Cano, Miguel y Lugo, Danilo. *Auditoría Forense, En la Investigación Criminal del lavado de dinero y activos*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, 2005
- Cano, Miguel Antonio. Castro, René Mauricio. *Auditoría forense*. Recuperado de www.contabilidad.com.co/noticias/AUDIT.%20FORENSE.doc
- Cardona, G. *Introducción a la epistemología*. Armenia: Universidad del Quindío. Año 1991.
- Cañibano Calvo, Leandro. *Información financiera y gobierno de la empresa*. *Revista internacional de contabilidad Legis* No 19 año 2004.
- Estupiñan, R. *Control interno y fraude con base en los ciclos transaccionales*. Bogotá, Colombia: ROESGA año 2006
- Fontan Tapia, María Evangelina. *Que es la Auditoría forense*. Foro de seguridad Latinoamericano. Recuperado de <http://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4166.htm>
- Fayol, Henry. *Administración industrial y General*, Bogotá: Edigrama Ltda., 2ª edición, 2011
- Fiscalía General de la Nación. *Sección Estadísticas*. Recuperado de <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/gestion/estadisticas>

Fontan, E. *El impacto de la auditoría forense como técnica en la detección, prevención y control del fraude*. Buenos Aires, Argentina: Instituto de auditores forenses IDEAF.

García Pelayo, Ramón. *Diccionario Larousse*. Año 1991. Ediciones Larousse.

Gil Duran, Angie. Vélez Flórez, Yezica. *La auditoría forense como proceso efectivo para descubrir, divulgar y atestar los fraudes mediante transferencias electrónicas en el sector bancario del municipio de Guadalajara de Buga*. Trabajo de grado programa académico contaduría Pública Universidad del Valle. Año 2010.

Gracia López, Edgar. *Sobre la Regulación Contable*. C-CINCO Recuperado de:

http://avalon.utadeo.edu.co/programas/pregrados/contaduria/publicaciones/sobre_regulacion_contable.pdf

Izquierdo Torres, Karen. *La auditoría forense: origen y aproximación como ciencia*. Universidad Externado de Colombia. Revista apuntes contables. No 18 año 2016. Recuperado de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/4672/5423>

Kuhn, T. *La estructura de las revoluciones científicas* (México, Fondo de Cultura Económica) documento citado por Martínez Rodríguez, Jorge. Métodos de investigación cualitativa. Recuperado de <file:///C:/Users/Aura/Downloads/64-207-1-PB.pdf>

Mantilla, Samuel A. Y Otros. *Revista Ciencias Contables, Auditoría Forense*, Año 2001

Méndez A., Carlos Eduardo. *Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales*. 4ª edición. México: Editorial Limusa. 2000

Moncayo, Carolina. INCP Instituto Nacional de Contadores Públicos, “*la implementación de las Normas internacionales de Auditoría NIA en el 2016*”. Recuperado de <http://www.incp.org.co/la-implementacion-de-las-normas-internacionales-de-auditoria-nia-en-el-2016/>

Ocampo S, Carlos A. Trejos, Omar, Solarte, Guillermo “*Las técnicas Forenses y la*

Auditoría". Revista Scientia et Technica Año XVI, No 45, agosto de 2010.
Universidad Tecnológica de Pereira

Osorio Valencia, José Edgar. *Gestión financiera empresarial: contexto y casos colombianos*. Universidad Javeriana enero 2006, pp. 48 Recuperado de https://books.google.com.co/books?id=s8O5uBit-poC&dq=casos+enron+y+worldcom&source=gbs_navlinks_s

Plaza Diaz, María del Mar, Vega Blandon, Jorlady. *Valor agregado de la contaduría forense para el desarrollo de la profesión contable en Colombia*. Trabajo de grado programa académico Contaduría Pública Universidad del Valle. Año 2012.

Ramírez, Maricela. *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia*. Cuaderno de Administración. Universidad del Valle Vol. 29 Julio diciembre 2013

_____. *La prueba pericial contable especializada en los delitos económicos y financieros: análisis del caso DMG*. Cuaderno Contabilidad No 16 Bogotá 2015

Revista Dinero. *Los 23 secretos de Interbolsa*. Recuperado de Rodríguez Castro, <http://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/los-23-secretos-interbolsa/164758>

Braulio. *La auditoría forense*. Recuperado de: www.actualicese.com/editorial/2003/0374.doc.

Rodríguez Castro, Braulio. *Una aproximación a la auditoría forense*. Cuadernos de Contabilidad, *Una profesión que está cambiando*, 3 (17), 233-300.
Recuperado de: <http://ideaf.org/web/images//auditoria%20forense%20articulos.pdf>

Rsaccani, Raúl. *Tratado de Auditoría Forense KPMG 2012, citado por Andrea Baracaldo*. Artículo *¿Es garante el principio de transparencia la implementación de normas internacionales en Colombia?* Universidad Javeriana. Año 2013. Recuperado de http://ricsmanagement.com/wp-content/uploads/2014/03/vol14_36_8.pdf

SuperSociedades 115-000011, *ratificación del código de Comercio, Artículo 207-209, Referencia Revisoría Fiscal*. Recuperado de <http://www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/circularesexternas/Documents/8996.pdf>

- Sunder, Shyam. *Teoría de la contabilidad y el control*. Universidad Nacional de Colombia. Facultad ciencias económicas. Doctorado en ciencias económicas.
- Sarango Condolo, María. Tipan Changusig, Patricia. *Análisis de la Auditoría Forense como método de prevención del fraude en las cooperativas de ahorros y crédito del distrito metropolitano en Quito en el 2012-2013*. Trabajo de Grado
- Ingeniería en Contabilidad Universidad Politécnica Salesiana Sede Quito. Año 2014. Recuperado de: <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/7148/1/QT06041.pdf>
- Terradillo Basoco, Juan. *Peligro Abstracto y garantías penales*. Revista Nuevo Foro Penal No 62. Año 1999
- Torres Torres, Jabel. *Auditoría Forense*. Artículo Universidad UNIMINUTO. Año 2011, Recuperado de <http://biblioteca.uniminuto.edu/ojs/index.php/DYG/article/download/433/411>
- Tua Pereda, Jorge. *Algunas implicaciones de paradigma de utilidad en la disciplina contable*. Revista No 16, año 1990
- Vega Arrieta, Harold. *El análisis gramatical del tipo penal*. Revista Justicia No 29 Universidad Simón Bolívar año 2016