

**ANÁLISIS DE LA AUDITORIA FORENSE EN CASOS DE CORRUPCIÓN Y
FRAUDE EN ENTIDADES PÚBLICAS Y PRIVADAS**

DANIEL GIRALDO PALACIO
STHEFANY HURTADO JIMÉNEZ
DIANA CATALINA VÁSQUEZ MUÑOZ

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO
2012

**ANÁLISIS DE LA AUDITORIA FORENSE EN CASOS DE CORRUPCIÓN Y
FRAUDE EN ENTIDADES PÚBLICAS Y PRIVADAS**

Presentado por:

DANIEL GIRALDO PALACIO
STHEFANY HURTADO JIMÉNEZ
DIANA CATALINA VÁSQUEZ MUÑOZ

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de:
CONTADOR PÚBLICO

Asesor:

Jorge Iván Manrique

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
ENVIGADO
2012

Hoja de Aceptación

Firma del jurado

Envigado, 2012.

DEDICATORIA

Dedicamos este trabajo a Dios...

De igual forma, a nuestras familias, por su paciencia y apoyo en este trayecto de nuestra formación profesional; ellos han sido fuente de inspiración y ánimo en todos los momentos.

AGRADECIMIENTOS

Expresamos nuestros más sinceros agradecimientos a la Institución Universitaria de Envigado, a su Facultad de Ciencias Empresariales, y en especial, a todo el cuerpo docente del Programa de Contaduría Pública.

También extendemos nuestros agradecimientos al docente Juan Diego Uribe, por su apoyo permanente en este proceso; y a los profesores Humberto Moreno y Jairo Ángel por su orientación y asesoría.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
1. RESUMEN.....	9
2. ABSTRACT.....	10
3. INTRODUCCIÓN.....	11
4. PROBLEMA.....	15
5. OBJETIVOS.....	24
6. MARCO CONCEPTUAL.....	25
6.1 SISTEMA DE INFORMACIÓN.....	25
6.2 CONTROL INTERNO.....	26
6.2.1 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO.....	30
6.2.2 IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO.....	34
6.2.3 IMPORTANCIA DEL CODIGO DE ETICA Y DE BUEN GOBIERNO FRENTE A LA CORRUPCION.....	35
6.3 AUDITORÍA.....	36
6.3.1 Evidencia en Auditoria.....	37
6.3.2 Tipos de evidencia.....	38
6.3.3 Tipos de Auditoría.....	39
7. AUDITORÍA FORENSE.....	41
7.1 CONCEPTO DE AUDITORÍA FORENSE.....	41
7.1.1 Características de la Auditoría Forense.....	44
7.1.2 Fuentes de información para los casos de Auditoría Forense.....	45
7.1.3 Campo de acción de la Auditoría Forense.....	46
7.1.4 Objetivos de la Auditoría Forense.....	48
7.2 EL AUDITOR FORENSE.....	50
7.2.1 Perfil.....	50
7.2.2 Papel del Auditor Forense.....	54
7.2.3 El Auditor Forense en ámbito académico.....	57

8.	MARCO LEGAL.....	60
8.1	Ley 43 de 1990	61
8.2	Código de Procedimiento Civil.....	63
8.3	Código de Comercio	67
8.4	Ley 222 de 1995	68
8.5	Ley 190 de 1995 o Estatuto Anticorrupción	69
8.6	Estatuto tributario.....	71
8.7	Ley 633 de 2000	72
8.8	Código Penal colombiano o Ley 599 de 2000	73
8.9	Código de Procedimiento Penal	89
9.	AUDITORIA FORENSE FRENTE AL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN	92
9.1	Fraude y Corrupción.....	92
9.1.1	Fraude	92
9.1.2	Corrupción	95
9.1.3	Auditoría Forense del fraude	98
9.1.4	Casos de Corrupción en Colombia	100
9.1.4.1	Interceptación del departamento administrativo de seguridad (das)	101
9.1.4.2	Caso DMG – financiamiento de campañas	103
9.1.4.3	Caso los NULE	105
9.2	El Auditor Forense en el proceso tributario	107
9.2.1	El papel del revisor fiscal en cuanto el procedimiento tributario	110
9.2.2	La legislación tributaria y las pruebas contables para el Contador Forense.....	116
9.2.3	El Auditor Forense como testigo o perito experto dentro del proceso tributario.....	118
9.3	El Auditor Forense frente al Delito de lavado de activos	119
9.4.	El Auditor Forense y el Peculado	121
10.	RESULTADOS	127
11.	CONCLUSIONES.....	128

12.	RECOMENDACIONES	132
13.	BIBLIOGRAFÍA	134

1. RESUMEN

La Auditoría Forense entendida como una herramienta auxiliar de la justicia es la encargada de la identificación, divulgación y atestación sobre fraudes y delitos en el ámbito de las funciones públicas y privadas, esta definición da a la Auditoría Forense una gran importancia en la sociedad actual donde la corrupción y el fraude al interior de las organizaciones es más complejo y mejor estructurado, frente a unos sistemas de información que se muestran vulnerables y con unos delincuentes mejor capacitados.

A pesar de que el término de Auditoría Forense no es muy común, no hace de este un trabajo reciente, la necesidad de saber la verdad e identificar a los responsables por delitos económicos en las organizaciones, creó la necesidad de profesionales expertos en diferentes áreas capaces de identificarlos, de investigarlos y evidenciarlos, soportados por una preparación, estudio, experiencia y un marco legal que cobija el ejercicio profesional.

Es por eso que este trabajo Monográfico se enfoca en el análisis de La Auditoría Forense como herramienta auxiliar de la justicia y de su alcance frente a los casos de corrupción, entendiendo la Contabilidad como un sistema de información, este abordaje conceptual parte del análisis de las nociones básicas de control interno, Auditoría, la Auditoría Forense como especialidad, sus bases y fundamentos, su alcance, el inicio de este proceso, su finalización, el marco legal que la soporta y características propias de este tipo de Auditoría.

Para esta Monografía se utilizó un tipo de estudio cualitativo con enfoque descriptivo que sirvió para fundamentar el rol del Contador Forense en el proceso de recaudar evidencias para probar ciertas figuras delictivas como la corrupción.

2. ABSTRACT

The Forensic Audit understood as an auxiliary tool of justice is responsible for the identification, disclosure and attestation on fraud and crime in the area of public and private functions, this definition gives the Forensic Audit of great importance in today's society where corruption and fraud within organizations is more complex and better structured, compared to systems of information that is vulnerable and better able delinquents.

Although the term forensic audit is not very common, does this recent work, the need to know the truth and identify those responsible for economic crimes in organizations, created the need for experts in different areas capable to identify, to investigate and evidenciarlos, supported by preparation, study, experience and a legal framework that encompasses the practice.

That's why this monograph focuses on the analysis of the forensic audit as an auxiliary tool of justice and scope against corruption cases, understanding accounting as an information system, the conceptual approach of the analysis of the basics of internal control, audit, forensic audit such as specialty, their bases and foundations, its scope, the start of this process to completion, the legal framework that supports and characteristics of this type of audit.

For this essay is a type of study used qualitative descriptive approach was used to substantiate the role of the Forensic Accountant in the process of collecting evidence to prove certain offenses such as corruption.

3. INTRODUCCIÓN

El sistema económico no solo de Colombia sino de todos los países, por ser una actividad propia del hombre, es objeto de corrupción y no importan leyes ni controles, ya que al ser obra de su misma invención este es capaz de burlarla y generar esta problemática. La omisión de controles, procesos y alteración de los sistemas de información es a beneficio propio.

Muchas de las organizaciones, independientemente de ser públicas o privadas, tienen una característica en común, fueron, son, serán o han sido víctimas de corrupción. Las causas de la corrupción son un tema bastante complejo como la misma naturaleza del hombre, esta se presenta por motivaciones personales frente a la debilidad de las instituciones y los controles, o esta es justificada por la desigualdad social, pobreza, o por la tendencia del hombre a imitar, lo que ya sería un problema Sico-social, pero el origen de estas motivaciones son objeto de análisis del comportamiento humano pero sea cual sea el origen o la causa , la corrupción es una realidad social.

Debido a la vulnerabilidad de las organizaciones frente al fraude y la Corrupción, la sociedad de hoy exige que estos casos no queden impunes y se puedan señalar a los implicados o responsables para que de una u otra manera devuelvan o sean expropiados de los recursos ya obtenidos. Debido a la alta complejidad que se presentan en estos casos, son inquietantes los acervos probatorios de las Auditorías convencionales en cuanto a si sus evidencias circunstanciales permiten a los jueces incriminar a los funcionarios corruptos de dichos hechos delictivos; por consiguiente se fundamenta una rama especializada de la AUDITORÍA que es LA AUDITORÍA FORENSE como un mecanismo que desarrolla, contribuye y

fundamenta los hallazgos como pruebas y evidencias para judicializar y acompañar a cualquier proceso en las distintas áreas del conocimiento.

Todas las organizaciones están compuestas por diferentes factores que actuando en armonía, constituyen la estructura de las empresas, esta estructura se forma con el fin de desarrollar y alcanzar unos objetivos.

Al interior de la estructura de las organizaciones se desarrollan y se establecen una serie de procedimientos encaminados al objetivo de la entidad, pero en esa búsqueda se presentan una cantidad de obstáculos, ya sea que se denominen falencias, errores, inconsistencias, omisiones, todo esto frena, afecta y perjudica la operación, es para esto que aparece el control interno, según el informe COSO el objetivo del control interno es garantizar que las empresas alcancen sus objetivos, en este punto el control interno actúa de dos formas evitando y detectando desviaciones.

El Control interno en las organizaciones es establecido por las características propias y el esquema en que se enmarca la organización, esto hace referencia a los principios, las normas, los procedimientos, los planes, tipo de administración que tiene una entidad.

Por otro lado el concepto de control interno y de Auditoría suelen confundirse o tratarse de la misma forma pero a diferencia del control interno la Auditoría ya no son acciones desarrolladas por la administración de una organización buscando la razonabilidad y el alcance de los objetivos sino que esta es *“La revisión independiente que realiza un Auditor profesional aplicando técnicas, métodos y procedimientos especializados, a fin de evaluar el cumplimiento de las funciones,*

actividades, tareas y procedimientos de una entidad administrativa, así como dictaminar el resultado de dicha evaluación”¹

El Contador Público en el ejercicio de su profesión tiene una serie de responsabilidades que definen su forma de proceder y de actuar frente a las situaciones que se le presentan en las organizaciones y en el medio, es en este punto donde La Auditoría Forense involucra la profesión y a quienes la ejercen en la obligación de evaluar y divulgar todo caso de corrupción.

“El término Forense se vincula con la investigación legal para facilitar la administración de la justicia, en la medida en que se busca el aporte de evidencias para que se conviertan en pruebas en el foro, para nuestros tiempos, la corte.

En términos contables y de Auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de presentar evidencias especialmente documentales.

Se define inicialmente a la Auditoría Forense como una Auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas; es así como se abre un amplio espacio en el campo de la investigación, que irá más allá de la simple investigación administrativa de fraudes y delitos”²

La Auditoría Forense es una herramienta del Contador Público en la cual convergen otras disciplinas que apoyan el proceso de identificar, evaluar y

¹ PERFIL DEL AUDITOR ROL EN EL CENTRO DE COMPUTOS Y SISTEMAS. [Página Web]. [Citado 15 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <http://www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/10639551/Perfil-del-auditor_-roll-en-el-centro-de-computos-y-sistema.html>

² AUDITORIA FORENSE, CASTRO V., René Mauricio y CANO C., Miguel Antonio. [Página Web]. [Citado 15 de Agosto de 2012] Disponible en Internet. <<http://www.iaia.org.ar/revistas/elauditorinterno/09/articulo1.html>>

determinar casos de corrupción, además sirve como apoyo y soporte en procesos judiciales ya que los conceptos emitidos, los hallazgos y las pruebas presentados por dicho profesional son fundamentales en el caso de ser requeridas en un tribunal como pruebas de actividades ilícitas.

¿Pero qué se entiende como delito o actividad ilícita?, ¿Cuales son aquellos actos sobre los que recae la Auditoría Forense?

Para el caso del sector Público la ley 599 de 2000 en su título XV especifica los delitos contra la administración Pública como son: el peculado, la concusión, Cohecho, celebración indebida de contratos, tráfico de Influencias, prevaricato, enriquecimiento ilícito, abusos de la autoridad, usurpación y abuso de funciones públicas, utilización indebida de la información y de influencias derivadas del ejercicio de función pública

La Auditoría Forense ante la existencia de supuestos actos dolosos o fraudulentos, exige la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de Auditoría generalmente aceptadas que permitan obtener evidencia de apoyo al Poder Judicial

4. PROBLEMA

Todas las entidades gubernamentales y privadas deben estar constituidas bajo un sistema de información que les permita clasificar, controlar e identificar las fortalezas y falencias o inconsistencias en los diferentes procesos. En algún momento estas pueden verse afectadas por los distintos casos de corrupción y fraude que se presentan en mayor parte por la intervención de sus empleados, hechos que conllevan al detrimento patrimonial, desfalcos de altas sumas de dinero y pérdida o distorsión de información confidencial.

Debido a las altas probabilidades que existen para que esto ocurra, las organizaciones deben adoptar un Control interno que les permita verificar si cada uno de los factores, hechos y procedimientos que se presentan dentro de la empresa ocurren de conformidad con las directrices administrativas con el fin de encontrar el mejoramiento continuo y la optimización de las operaciones

Las entidades gubernamentales tienen un tratamiento diferente en cuanto a las normas aplicables para el ejercicio del Control interno que se fundamenta en la LEY 87 DE 1993 que establece “las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones” por tanto todo el desarrollo de la estructura que implementen del control interno en las entidades gubernamentales deben ser impuestas a partir de dicha normatividad.

La problemática de la corrupción en las entidades públicas se aborda en los niveles de control interno, este es ejercido por las mismas entidades en cumplimiento de los procedimientos establecidos en los reglamentos y manuales esto con el fin de optimizar el sistema de información de gestión y control.

Las entidades Gubernamentales encargadas de luchar contra la corrupción son la Procuraduría y la Contraloría, esta primera ejerciendo funciones preventivas de intervención y disciplinarias, por otro lado la Contraloría supervisa la transparente y correcta utilización de los recursos públicos en el ejercicio de su función preventiva e investigativa de hechos ilícitos y penales.

La Contraloría como encargada de velar por los asuntos contables y fiscales del estado tiene la autonomía de acuerdo a lo establecido en el Art 268 de la Constitución Política.

“1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse.

2. Revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario y determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía con que hayan obrado.

3. Llevar un registro de la deuda pública de la Nación y de las entidades territoriales.

4. Exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación.

5. Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma.

6. *Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.*

7. *Presentar al Congreso de la República un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente.*

8. *Promover ante las autoridades competentes, aportando las pruebas respectivas, investigaciones penales o disciplinarias contra quienes hayan causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado. La Contraloría, bajo su responsabilidad, podrá exigir, verdad sabida y buena fe guardada, la suspensión inmediata de funcionarios mientras culminan las investigaciones o los respectivos procesos penales o disciplinarios.*

9. *Presentar proyectos de ley relativos al régimen del control fiscal y a la organización y funcionamiento de la Contraloría General.*

10. *Proveer mediante concurso público los empleos de su dependencia que haya creado la ley. Esta determinará un régimen especial de carrera administrativa para la selección, promoción y retiro de los funcionarios de la Contraloría. Se prohíbe a quienes formen parte de las corporaciones que intervienen en la postulación y elección del Contralor, dar recomendaciones personales y políticas para empleos en su despacho.*

11. *Presentar informes al Congreso y al Presidente de la República sobre el cumplimiento de sus funciones y certificación sobre la situación de las finanzas del Estado, de acuerdo con la ley.*

12. *Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial.*

13. Las demás que señale la ley.”

La Procuraduría según el título II art 275 al 279 de la Constitución Política establece las funciones y características del actuar del procurador frente a los delitos.

ARTICULO 275. El Procurador General de la Nación es el supremo director del Ministerio Público.

ARTICULO 276. El Procurador General de la Nación será elegido por el Senado, para un período de cuatro años, de terna integrada por candidatos del Presidente de la República, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado.

ARTICULO 277. El Procurador General de la Nación, por sí o por medio de sus delegados y agentes, tendrá las siguientes funciones:

- 1. Vigilar el cumplimiento de la Constitución, las leyes, las decisiones judiciales y los actos administrativos.*
- 2. Proteger los derechos humanos y asegurar su efectividad, con el auxilio del Defensor del Pueblo.*
- 3. Defender los intereses de la sociedad.*
- 4. Defender los intereses colectivos, en especial el ambiente.*
- 5. Velar por el ejercicio diligente y eficiente de las funciones administrativas.*

6. Ejercer vigilancia superior de la conducta oficial de quienes desempeñen funciones públicas, inclusive las de elección popular; ejercer preferentemente el poder disciplinario; adelantar las investigaciones correspondientes, e imponer las respectivas sanciones conforme a la ley.

7. Intervenir en los procesos y ante las autoridades judiciales o administrativas, cuando sea necesario en defensa del orden jurídico, del patrimonio público, o de los derechos y garantías fundamentales.

8. Rendir anualmente informe de su gestión al Congreso.

9. Exigir a los funcionarios públicos y a los particulares la información que considere necesaria.

10. Las demás que determine la ley.

Para el cumplimiento de sus funciones la Procuraduría tendrá atribuciones de policía judicial, y podrá interponer las acciones que considere necesarias.

ARTICULO 278. El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones:

1. Desvincular del cargo, previa audiencia y mediante decisión motivada, al funcionario público que incurra en alguna de las siguientes faltas: infringir de manera manifiesta la Constitución o la ley; derivar evidente e indebido provecho patrimonial en el ejercicio de su cargo o de sus funciones; obstaculizar, en forma grave, las investigaciones que realice la Procuraduría o una autoridad administrativa o jurisdiccional; obrar con manifiesta negligencia en la investigación y sanción de las faltas disciplinarias de los

empleados de su dependencia, o en la denuncia de los hechos punibles de que tenga conocimiento en razón del ejercicio de su cargo.

2. Emitir conceptos en los procesos disciplinarios que se adelanten contra funcionarios sometidos a fuero especial.

3. Presentar proyectos de ley sobre materias relativas a su competencia.

4. Exhortar al Congreso para que expida las leyes que aseguren la promoción, el ejercicio y la protección de los derechos humanos, y exigir su cumplimiento a las autoridades competentes.

5. Rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad.

6. Nombrar y remover, de conformidad con la ley, los funcionarios y empleados de su dependencia.

ARTICULO 279. La ley determinará lo relativo a la estructura y al funcionamiento de la Procuraduría General de la Nación, regulará lo atinente al ingreso y concurso de méritos y al retiro del servicio, a las inhabilidades, incompatibilidades, denominación, calidades, remuneración y al régimen disciplinario de todos los funcionarios y empleados de dicho organismo.”

Por otro lado las entidades privadas no están obligadas a tener un lineamiento frente al Control interno que establecen, pero todo lo que implementen debe estar dentro de las normas de aceptación general y la legalidad, por tanto como su nombre lo indica cada empresa lo diseña de acuerdo a su estructura, características, procesos y necesidades.

La Revisoría fiscal como figura independiente en las organizaciones privadas que lo requieran es la encargada en este caso de velar por la transparencia y legalidad de la información presentada por las organizaciones, adicional a esto identificar las áreas y los procesos donde se pueda presentar el fraude y conforme a su experiencia evaluar las técnicas y herramientas de control que lo reduzcan, dado el caso de entidades que no estén obligadas a tener un revisor fiscal esta función debería ser ejercida por un auditor interno o externo.

En las medidas administrativas para la lucha contra la corrupción El Revisor Fiscal según la ley 1474 de 2011 tiene una responsabilidad muy importante frente a la detección y denuncia de un hecho delictivo que se haya identificado en una organización en el ejercicio de sus funciones, teniendo la obligación de evidenciar frente a las autoridades competentes la presencia de corrupción y al ser un caso de este tipo poder obviar el secreto profesional.

Ahora bien, todos los sistemas de información que son supervisados por un Control interno fallan, y el mismo control puede enfrentar falencias, debilidades, omisiones o errores que caractericen o evidencien hechos de corrupción y fraude que no pueden ser controlados por una auditoría corriente; El informe COSO en el sector privado y el MECI en el sector Público, son muy claro frente a esta situación cuando evalúa las actividades de control, una vez identificados los riesgos se debe determinar la respuesta frente a este, que sea oportuna y adecuada para así evitar, reducir, compartir o aceptar el riesgo, nunca puede ser erradicado en su totalidad, no se puede caer en el error de pensar que el control interno ofrece garantías absolutas. Es en estos casos donde es fundamental la aplicación de la AUDITORIA FORENSE, que basada en evidencias documentales y hechos probatorios permitan a un Contador Públicos con perfil de AUDITOR FORENSE descubrir y emitir conceptos y opiniones sobre actos delictivos tales como el enriquecimiento ilícito, la apropiación de recursos y el detrimento patrimonial por parte de los funcionarios de la entidad, que faciliten el actuar de la justicia.

Por eso es necesario contextualizar la AUDITORÍA FORENSE como mecanismo de análisis, evidencia y hecho probatorio; la cual debe ser realizada por un profesional que cumpla con las características de un perfil que se apoye de la normatividad contable, comercial, penal, las técnicas de investigación judicial y todo lo que puede acarrear una investigación de carácter multidisciplinario que fundamente sus hallazgos, y que la emisión de sus informes sean veraces y den total legitimidad.

Si hay entidades, empresas, organizaciones que cuentan con el recurso de Auditoría, como es posible identificar un hecho delictivo y una vez identificado cual es el alcance de las evidencias. Frente a esto es cuando surge la pregunta ¿cómo contribuye, desarrolla y fundamenta el AUDITOR FORENSE su labor para abordar e identificar los hechos de corrupción y fraude en los sistemas de información de las entidades gubernamentales y privadas posterior a la Auditoría habitual?

En ningún país existen sectores más o menos vulnerables que otros frente a casos y hechos delictivos o fraudes económicos, solo más sensibles, como es el caso del sector gubernamental donde la sola presencia de un detrimento patrimonial va en contra de toda una sociedad y atenta contra el bienestar público y no de particulares específicos, sin dejar a un lado los intereses de las entidades privadas quienes diariamente también sufren el flagelo de la corrupción por cuenta de sus funcionario y directivos. Es en este punto donde se cuestiona el trabajo del profesional en Auditoría y del mismo Estado que proporciona los mecanismos a través de sus entidades de control frente a la corrupción, entonces ¿La aplicación de normas y sanciones no permiten controlar la corrupción a niveles normales?, está claro que la corrupción como lo planteamos anteriormente es un comportamiento humano, incentivado por la escases de controles, la tendencia del hombre a imitar conductas o justificado bajo la desigualdad social, pero lo que no se justifica es que las mismas cabezas de las entidades encargadas de ejercer el

control, vigilar, fiscalizar sean tan vulnerables y propicien ellas mismas la presencia de los casos de corrupción y no solo eso, sino que participen, encubran y obstaculicen la aplicación de la ley, las leyes en contra de la corrupción existen, se conocen, existen penas ,condenas y sanciones frente a este temas solo la vulnerabilidad es la causa de la presencia de estos hechos delictivos, casos graves es que los contralores de la Republica han sido corruptos y encarcelados como Julio Cesar Turbay Excontralor acusado en el 2011 de: emitir conceptos a favor de la entidad de salud Saludcoop donde se evidencia que a pesar de estar impedido precisó y dio instrucciones que favorecían los intereses de esta entidad, inclusive se presentó manipulación de informes de Auditoría en el año 2009 que permitió conciliar con SuperSalud mas de 600 mil millones.

5. OBJETIVOS

Objetivo General:

Analizar la Auditoría Forense de acuerdo a los sistemas de información dentro de las entidades Gubernamentales y Privadas.

Objetivos específicos:

Establecer las bases conceptuales que enmarcan la Auditoría en los diferentes sectores de las organizaciones.

Determinar los elementos que componen el perfil del Auditor Forense en los hechos de corrupción y fraude que se presente en los distintos sistemas de información.

Identificar los objetivos y estructura de la Auditoría Forense y su relación con la Contaduría Pública.

6. MARCO CONCEPTUAL

6.1 SISTEMA DE INFORMACIÓN

Un sistema de Información es un conjunto de elementos integrados orientados a la administración de datos, estos elementos trabajando en armonía permiten el procesamiento de la información almacenando, organizando y clasificando de acuerdo a las necesidades. Para el caso particular expuesto por el Objetivo General de la Monografía por sistema de información se entiende la Contabilidad misma y la aplicación o programa que la administra al interior de las organizaciones sin distinción del tipo como fuente de información y evidencia frente a los casos de corrupción.

En la actualidad el mayor de los activos de una empresa es su información, representada de muchas formas ya sea en su personal, en la trayectoria e historia de la organización, en su experiencia, conocimiento, innovaciones. Para poder competir, las organizaciones deben poseer una fuerte infraestructura de información, que estructurada cumpla con las necesidades de los usuarios.

El sistema de información de las organizaciones cobra importancia al momento de Hablar de Auditoría Forense ya que si la Contabilidad es entendida como un sistema de información, esta sería la fuente primaria de cualquier investigación.

Los aplicativos usados para la administración de los datos son solo herramientas que facilitan el sistema de información contable con el fin de satisfacer las necesidades de velocidad, competencia y competitividad, ya que quien posee la información en el menor tiempo posible esta en clara ventaja frente a los aspectos que se requieran.

“La contabilidad como sistema de información trata de reunir datos de naturaleza contable y procesarlos utilizando un sistema adecuado de procesamiento; crear y mantener archivos contables y producir información contable que sea útil a distintos usuarios.”³

6.2 CONTROL INTERNO

Las empresas, en su afán de crecimiento, maximización de utilidades, recursos, uso productivo y eficiente de estos mismos, establecen controles internos que promueven la eficiencia, reduciendo los riesgos de pérdida de activos, y ayudando de forma directa a asegurar la confiabilidad en su información financiera.

Los controles internos se establecen en las organizaciones con el fin de mantener la empresa encaminada hacia sus objetivos de rentabilidad y hacia su misión, esto con el fin de minimizar los riesgos en este proceso.

³ CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN, [Citado 15 de Junio de 2012] Disponible en Internet <<http://contabilidadyotrasyerbas.blogspot.com/2009/06/contabilidad-como-sistema-de.html>>

La utilidad de los controles internos se enmarca en su percepción como solución a problemas futuros o potenciales.

Para las entidades públicas según lo establecido en el artículo 209 de la Constitución Política la administración pública debe tener un control interno en todos sus órdenes que será ejercido de acuerdo a la ley y un control fiscal que según e articulo 267 estará establecida para entidades públicas y particulares para regular su administración.

Por Control interno encontramos muchas definiciones y estas generalmente crean dudas o diferencias de opinión frente a su significado y objetivos

“El Control Interno se define ampliamente como un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos de las siguientes categorías”⁴:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables”.

Las anteriores categorías permiten establecer diversas conclusiones. La primera se orienta a los objetivos básicos de negocios de una entidad, incluyendo los objetivos de desempeño y rentabilidad y la salvaguarda de recursos.

La segunda se relaciona con la preparación de estados financieros publicados, confiables, incluyendo estados financieros intermedios y datos financieros

⁴ COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISIÓN (COSO). Control Interno: Estructura conceptual integrada. Traducido por: Samuel Alberto Mantilla. Bogotá: Ediciones Ecoe, 2001

seleccionados derivados de tales estados, como ganancias realizadas e informadas públicamente.

La tercera se refiere al cumplimiento de aquellas leyes y regulaciones a las que está sujeta la entidad.

Esta definición de COSO de Control interno lo direcciona como un proceso, que como tal tiene una finalidad, esta es la elaboración, preparación y aplicación de procedimientos que den a los usuarios de la información seguridad razonable frente a la situación de la organización, esta palabra “Seguridad Razonable” establece que la información suministrada es realista.

De lo anterior se establece que, en últimas, el Control interno es una herramienta que facilita el cumplimiento de objetivos básicos y el buen éxito de una entidad o por lo menos, asegurar la supervivencia. Un efectivo Control interno puede solamente ayudar a una entidad a realizar estos objetivos.

Con el Control Interno se toman medidas pertinentes, que permiten la oportuna detección, prevención y corrección en las diferentes áreas, que conducen al logro de los objetivos de la administración, además se hace un estudio de las necesidades y condiciones de cada empresa.

En conclusión *“El Control interno no es un evento o circunstancia, sino una serie de acciones que penetran las actividades de una entidad. Tales acciones son penetrantes, y son inherentes a la manera como la administración dirige los negocios.*

El proceso de los negocios, que es conducido con o a lo largo de las unidades de funciones de la organización, es administrado mediante el proceso básico gerencial de planeación, ejecución y monitoreo. El Control interno es parte de ese proceso y está integrado al mismo. Les facilita funcionar y monitorear su conducta

*y relevancia continuada. Es una herramienta usada por la administración, no un sustituto de la administración*⁵

En el caso de las entidades del estado, existe el Modelo Estándar de Control Interno (MECI), el cual proporciona una estructura para el control a la estrategia, la gestión y la evaluación, cuyo propósito es orientarlas hacia el cumplimiento de sus objetivos institucionales y la contribución de estos a los fines esenciales del Estado.

Este se ha formulado con el propósito de que las entidades del Estado obligadas puedan mejorar su desempeño institucional mediante el fortalecimiento del control y de los procesos de evaluación.

“El MECI concibe el control interno como un conjunto de elementos interrelacionados, donde intervienen todos los servidores de la entidad y le permite estar siempre atenta a las condiciones de satisfacción de los compromisos contraídos con la ciudadanía, garantiza la coordinación de las acciones y la fluidez de la información y comunicación, y anticipa y corrige, de manera oportuna, las debilidades que se presentan en el que hacer institucional.”⁶

La NTCGP 1000:2009 al igual que el MECI, está elaborada con el propósito de que las entidades puedan mejorar su desempeño y su capacidad de proporcionar productos y/o servicios que respondan a las necesidades y expectativas de sus clientes.

⁵ Ibíd. pág. 15.

⁶ Manual de Implementación modelo estándar de control interno para el Estado Colombiano-MECI 1000:2005 [Citado 17 de Noviembre de 2012] Disponible en Internet <http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrive_publicaciones?no=579>

Este enfoque entonces permite mejorar la satisfacción de los clientes y el desempeño de las entidades, siendo esto la principal motivación para la implementación de un sistema de gestión de la calidad.

Tanto la Norma Técnica de Calidad en la Gestión Pública (NTCGP 1000:2099) como el Modelo Estándar de Control Interno (MECI), son herramientas que tienen como objetivo contribuir al fortalecimiento de la acción de las diversas organizaciones que los implementen. Por lo general, estos sistemas se soportan en elementos comunes los cuales deben ser identificados al momento de su implementación.

6.2.1 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

El Control interno al ser un proceso que puede estructurarse de forma similar en el común de las organizaciones este varía dependiendo las características propias como: su naturaleza, sus objetivos, su tamaño.

El Control interno en las organizaciones incluye cinco componentes:

- *“El Ambiente de control*
- *La evaluación del Riesgo*
- *El sistema de Información y de Comunicación*
- *Actividades de Control*
- *Monitoria del Sistema”*⁷

⁷ COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISIÓN (COSO). Control Interno: Estructura conceptual integrada. Traducido por: Samuel Alberto Mantilla. Bogotá: Ediciones Ecoe, 2001 pág. 5 y 6.

El ambiente de control hace referencia a la forma como se estructuran las actividades de la empresa, el ambiente de control establece la posición de una organización, en esta se define factores como la integridad, los valores éticos, la competencia de las personas que integran la entidad, la filosofía de sus directivos y administradores, la estructura organizacional o como se delega autoridad, responsabilidades, tareas.

El ambiente de control podría entenderse entonces como la forma en que está diseñada y estructurada la organización.

En cuanto a la valoración del riesgo, este componente consiste en la identificación y análisis de los riesgos, en base a los objetivos trazados por la organización, es importante entender que independiente del tamaño o de las características particulares de una organización frente a otra todas presenta riesgos en todos sus niveles.

Los riesgos son una amenaza para la organización, por eso una vez definidos los objetivos de las organizaciones, debe entrarse a valorarlos, para tomar acciones, que minimicen o reduzcan el impacto o las consecuencias.

Para atender a todas las necesidades de información y en todos los niveles de la organización, es necesario contar con un sistema que comunique e integre las diferentes dependencias, es en esta forma de comunicación donde el Control interno se enfoca o centra su atención, adicional a esto la forma como se alimenta este sistema, el método que se utiliza, como se procesa toda la información y como se resume la información de las transacciones para dar cuenta de balances y resultados. De acuerdo con lo anterior un sistema de información debe:

- *“Identificar y registrar todas las transacciones validas.*
- *Describir oportunamente las transacciones, con suficiente detalle para permitir su clasificación apropiada de las transacciones en la presentación de informes financieros.*

- *Medir el Valor de las transacciones en una forma que permita registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.*
- *Determinar el periodo en el cual ocurrieron las transacciones para permitir el registro de las transacciones en el periodo de contabilidad apropiado.*
- *Presentar apropiadamente las transacciones y las revelaciones relacionadas en los estados financieros”.*⁸

Las actividades de control comprenden todas las políticas y los procedimientos establecidos para dar cumplimiento a las directrices de la administración, las actividades de control ayudan a asegurar que se están tomando las medidas necesarias para enfrentar, minimizar y manejar los riesgos, esto en pro de los objetivos de la organización. Las actividades de control según el informe COSO se pueden clasificar en tres categorías, basadas en la naturaleza de los objetivos de la entidad con los cuales se relaciona: operaciones, Información Financiera o cumplimiento. Sin embargo son muchas las actividades de control que se hacen en las compañías por ejemplo para la revisión o una Auditoría a los estados Financieros se consideran pertinentes:

- *“Revisiones de desempeño*
- *Procesamiento de la Información*
- *Controles Físicos*
- *Separación de Funciones”*⁹

Esto es solo un ejemplo de actividades de control, pero de acuerdo a la estructura de empresa o las necesidades propias estas varían, inclusive las actividades de

⁸ O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoria Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 178.

⁹ *Ibíd.* Pág. 178

control propuestas para una de las tres categorías propuestas por el Informe COSO puede arrojar resultados para las otras dos.

El monitoreo, es el equivalente a la verificación, de que todo el proceso de control interno este funcionando de manera eficiente y evalúa la calidad del mismo.

La importancia del monitoreo al control interno, es determinar si este está funcionando de la forma que se espera y está cumpliendo con su objetivo y de ser necesario tomar medidas que lo retroalimenten o tomar medidas para corregirlo.

Para las entidades públicas los componentes del control interno son:



(Fuente Virtual [Citado 17 de Noviembre de 2012] Imagen tomada de <http://media.utp.edu.co/meci/archivos/documentos-de-consulta/anexomeci1000-2005131.pdf>)

6.2.2 IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO

La importancia del Control interno radica en su contribución a la validación del sistema contable de cualquier entidad, en el cual se evalúan todos los procesos y se detectan las posibles inconsistencias, errores que a su vez sean solucionados a tiempo por el personal y las transacciones sean seguras, apoya al mejoramiento continuo de la empresa hacia el logro de los objetivos.

“Un sistema de Control interno, no importa qué tan bien ha sido concebido y operado, puede proveer solamente seguridad razonable - no absoluta - a la administración y a la junta directiva mirando la consecución de los objetivos de una entidad. La probabilidad de conseguirlos está afectada por limitaciones inherentes a todos los sistemas de control interno, por ejemplo los juicios en la toma de decisiones pueden ser defectuosos y las fallas pueden ocurrir por simples errores o equivocaciones. Adicionalmente los controles pueden estar circunscritos a dos o más personas, y la administración tiene la capacidad de desbordar el sistema”¹⁰

El Control interno puede ser muy efectivo al momento de proteger contra errores y fraudes, es así que este da una garantía no infalible, pero asegura la fiabilidad de la información contable y financiera, pero al no ser infalible se debe reconocer las limitaciones propias del mismo control, ya que en su misma ejecución por ser una labor humana, sin importar el apoyo de la tecnología y los sistemas de información pueden cometerse errores por distracción, juicio, fatiga, descuido, igualmente las actividades de control también pueden llegar a ser burladas por los empleados o ser invalidadas por acción de la misma dirección.

¹⁰ VIEL Rojas Yusmiel, Auditoría en la Administración Pública. Control Interno, [Citado 21 de Junio de 2012] Disponible en Internet <<http://www.emagister.com/curso-auditoria-administracion-publica-control-interno/control-interno-importancia-limitaciones-posibilidades-clasificacion>>

El Control interno a parte de los limitantes planteados anteriormente también debemos considerar el costo y que sin importar la cantidad de controles no va haber una protección absoluta solo una seguridad razonable.

6.2.3 IMPORTANCIA DEL CODIGO DE ETICA Y DE BUEN GOBIERNO FRENTE A LA CORRUPCION

Uno de los principales objetivos de las entidades Públicas es mantener una gestión transparente y eficiente que se apoye no solo en su sistema de control MECI, en la constitución Política, el estatuto anticorrupción sino en un código que lejos de imponer reglas de comportamiento, genere un estilo de comportamiento basados en la transparencia, legalidad y confianza

El objetivo de este código en las entidades públicas es plantear acciones anticorrupción desde las mismas acciones del funcionario. De esta forma directa o indirectamente se atacan o se ponen en evidencia los actores de los delitos.

6.3 AUDITORÍA

La oportunidad y la confiabilidad de la información contable y financiera en las empresas ayuda a identificar y asignar los recursos de forma eficiente en pro de sus objetivos, es en este punto donde la Auditoría entendida como: *“La búsqueda y verificación de los registros contables y el examen de otra evidencia que soporte los estados financieros”*¹¹ permite determinar la eficiencia real en esta asignación y utilización de los recursos económicos.

La Auditoría proporciona credibilidad a la información, este aspecto es muy importante para las empresas, ya que genera en el usuario externo, accionistas, acreedores, el Estado, clientes, entidades financieras, entre otros, confianza, permitiendo que esta información también pueda ser utilizada para la toma de decisiones de carácter económico.

Para realizar una Auditoría que se fundamente en la información brindada por el control interno y que pueda ser útil para la toma de decisiones es necesario contemplar el factor costo beneficio, este hace referencia a que el control y su implementación no pueden exceder el valor de lo que se quiere controlar y que los beneficios obtenidos mediante el alcance de objetivos justifique y supere el costo.

Para un Auditor en cumplimiento de su función que es emitir un informe de Auditoría, la evidencia es un factor indispensable en su labor, ¿pero qué es una evidencia para un Auditor?

¹¹ O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoría Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 3.

6.3.1 Evidencia en Auditoría

Una evidencia es un hecho, registro o cualquier otro tipo de información pertinente para los criterios de Auditoría que son verificables, confiables, de cualquier naturaleza, ya sea cualitativa o cuantitativa que soporta o refuta una afirmación.

Para ALVIN ARENS¹² evidencia de Auditoría se define como: *“Un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustenta las conclusiones del auditor, es decir toda la información específica obtenida durante la labor de Auditoría a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros”*.

En materia de evidencia esta debe tener según ALVIN ARENS¹³ cuatro determinantes o cualidades mínimas indispensables para generar credibilidad y confiabilidad, que son la competencia, la suficiencia, relevancia y oportunidad.

Cuando se refiere a la competencia de la evidencia quiere decir que debe estar ajustada a la realidad y ser válida, ya que esta validez depende de la forma como se obtenga la información, si la fuente de obtención de la información, es interna, entre mejores y mayores controles internos haya en la empresa más confiable es esta y la información que obtenga el Auditor por muestreo, revisión física, inspección, observación tiene más validez ya que es obtenida de primera mano.

Cuando hablamos de suficiencia en la evidencia, esto se refiere a la cantidad de esta misma que se obtuvo y que corrobora la evidencia original para emitir una opinión del objetivo de la Auditoría. Aunque la cantidad es buena para soportar la

¹² La Evidencia en Auditoría(Nicaragua), [Citado 17 de Noviembre de 2012] Disponible en Internet < <http://www.monografias.com/trabajos42/evidencia-auditoria/evidencia-auditoria.shtml>>

¹³ *Ibíd.* pág. 2

evidencia, muchas veces pierde validez frente a la competencia, poca evidencia puede ser lo suficientemente competente para soportar un hecho puntual o puede requerirse mucha evidencia para soportar un patrón o una afirmación. Aunque ambas características son indispensables al momento de hablar de evidencia, la suficiencia y la competencia, solo la determina el Auditor.

La oportunidad de la información hace referencia al momento en que se obtiene la evidencia y en base a esto establecer la importancia para emitir un juicio frente a esta.

La relevancia y la pertinencia de la evidencia están relacionadas con el objetivo de la Auditoría y es importante señalar que debe estar directamente relacionada con la utilidad.

6.3.2 Tipos de evidencia

Los Auditores siempre van a estar encaminados a minimizar el riesgo de Auditoría, que puntuablemente significa, reducir el riesgo de emitir un juicio errado de los hechos económicos de la organización ya sea por error material de la cuenta o porque no se detecte los errores. Es por esto que la obtención de evidencia suficiente y competente es indispensable para esta labor.

Las clases de evidencia que plantea ALVIN ARENS¹⁴ son:

- Evidencia Física
- Evidencia Documental

¹⁴ Ibíd. pág. 2

- Evidencia por declaración de terceros
- Evidencia Analítica

6.3.3 Tipos de Auditoría

Los tipos de Auditoría se clasifican de acuerdo a sus enfoques es por eso que es común se clasifiquen en tres categorías:

- *“Auditoría a los estados financieros*
- *Auditoría de Cumplimiento*
- *Auditorías Operacionales”*¹⁵

La primera categoría apunta a una evaluación de la aplicación de los principios y normas de contabilidad en la presentación de la información financiera, básicamente en los cinco estados financieros básicos, Balance general, Estado de Resultados, estado de Flujo de efectivo, estado de cambios en la situación financiera, estado de cambio en el patrimonio.

La segunda Categoría hace referencia a la revisión y verificación de las políticas, regulaciones, procedimientos y leyes establecidas por el estado por la organización, esta Auditoría evalúa el cumplimiento de estas mismas para emitir su informe.

¹⁵ O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoria Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 9.

La tercera y última categoría hace referencia al estudio de un área, programa o una unidad en específico de la organización, esto con el fin de medir el desempeño, la eficiencia y la efectividad de los mismos.

7. AUDITORÍA FORENSE

La Contaduría pública como profesión se ha ganado un lugar y un papel en la sociedad actual, no solo por su historia y antigüedad, sino por la utilidad y lo que representa hoy para las organizaciones, una fuente de información, la versatilidad de poder tomar varios caminos o líneas de acción de acuerdo a la necesidad de los usuarios de la información abre un abanico de posibilidades al momento de ejercerla, es por eso que la Contaduría o Auditoría Forense como la llaman diferentes autores, como un nuevo campo de acción, no en su aparición pero si en su aplicación, es una nueva propuesta para los nuevos profesionales.

7.1 CONCEPTO DE AUDITORÍA FORENSE

Cuando nos referimos a la palabra forense se tiende a asociar con muerte, por las referencias inmediatas, pero si nos remitimos al origen de La palabra “forense”, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, proviene del latín forensis, que significa “público”; ahora, es de anotar que el concepto tiene un origen francés (fórum) que significa “foro”, por tanto, lo forense se vincula con la administración de justicia y la ley, en la medida en que se busca el aporte de pruebas de carácter público para presentar en el foro.

En términos Contables y de Auditoría, siguiendo a René Mauricio Castro y a Miguel Antonio¹⁶ Cano, la relación con lo forense se hace estrecha cuando se

¹⁶ CASTRO V., René Mauricio y CANO C., Miguel Antonio. Auditoría Forense. En: Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría. N° 13, enero – marzo de 2003, p. 156

hace alusión a pruebas y evidencia de tipo penal; de acuerdo a lo anterior, la Auditoría forense se puede definir como una Auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el ámbito de las funciones públicas y privadas, por lo que se abre un espacio en el campo de la investigación que va más allá de la sola comprobación de fraudes y delitos.

Edgar Ortiz¹⁷, docente de la Universidad Externado de Colombia, sostiene que una posible definición de la Auditoría Forense puede corresponder a la acción de la ciencia contable en encontrar aquellos elementos de prevención del fraude económico o elementos de prueba en los delitos en donde la tarea económica ha resultado cuestionada. La tarea, por tanto, implica la revisión de los entes de control estatales, o de gobierno en sus distintos niveles, así como de la actividad privada cuya labor se centra en los revisores fiscales y contadores que de una manera u otra participan, ya sea dejando en conocimiento de las autoridades como sujetos activos o como sujetos pasivos en su calidad de la defensa, o como periciales expertos en la responsabilidad que la ley les otorga al interior del ejercicio contable.

Para el catedrático Canadiense y especialista en servicios de Contabilidad Forense investigativa Alan Zysman¹⁸, La Contabilidad Forense entendida como una especialidad, surge de la integración de la contabilidad, la auditoria y de técnicas de investigación, este autor soporta su definición de acuerdo al Westerns Diccionario que define la palabra forense como: “lo perteneciente a, utilizado en o apto para las acortes de jueces o para la discusión y debate públicos”.

¹⁷ ORTIZ RICAURTE, Edgar Henry. Ponencia primer encuentro de profesores de Revisoría Fiscal Universidad Javeriana, febrero de 2007.

¹⁸ Forensic Accounting Demystified, [Citado 10 de Junio de 2012] Disponible en Internet <www.forensicaccounting.com>

Alan Zysman, concluye: “La Contaduría Forense provee un análisis contable que es apto para que la corte forme bases de discusión, debata y finalmente resuelva la disputa. Igualmente crítica es nuestra habilidad para responde en forma inmediata y para comunicar información financiera clara y consistentemente en una corte judicial. Los contadores forenses están entrenados para ver más allá de los números y encontrar la realidad económica del asunto”.

El papel o el rol forense es nuevo específicamente en la práctica de la Contaduría Pública, caso contrario ocurre con otras profesiones, una y de las más notables es la medicina, donde ya se ha desarrollado un bagaje que soporta la Medicina Forense.

La Contabilidad o Auditoría Forense a pesar del acercamiento que nos ofrecen las definiciones anteriores, todas coinciden en un punto muy relevante, y es el enfoque que tienen como auxiliares y actores ante la justicia. La Auditoría Forense no consiste en llevar cuentas o registros, sino que su objetivo es servir como fuente de información que evidencie frente a la corte o autoridad competente las faltas cometidas ya sean civiles o penales.

Muchos autores difieren o conceptualizan la Auditoría Forense y la Contaduría Forense como una misma actividad o especialidad, pero, hay una línea clara que diferencian estos conceptos, todas las actividades en las que un profesional puede estar al servicio de la justicia, ya sea como testigo experto, asesor, entre otras, son propias de la contaduría forense, teniendo en cuenta que la independencia es una condición propia de la auditoria, Un Contador Forense puede ser un Auditor Forense ya que esta sería una especialidad de la labor, mas no un auditor forense podría ser un contador forense porque necesita una certificación y el título de contador.

7.1.1 Características de la Auditoría Forense

En la Auditoría forense identificamos varias características, propuestas por diferentes autores, enfocadas algunas a los requerimientos, a las capacidades y conocimientos que se requiere para hacer una Auditoría de este tipo, las que presentamos son las que a nuestra consideración están mejor soportadas de acuerdo al significado de la palabra “características”.

- **“Propósito** *Prevención y detección del fraude financiero. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El Auditor Forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia.*
- **Alcance** *El periodo que cubre el fraude financiero sujeto a investigación (Auditoría).*
- **Orientación** *Retrospectiva respecto del fraude financiero auditado; y, prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades.*
- **Normatividad** *Normas de Auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposiciones normativas relacionadas con fraudes financieros.*
- **Enfoque** *Combatir la corrupción financiera, pública y privada.*

- **Auditor a cargo. (Jefe de Equipo)** Profesional con formación de Auditor financiero, Contador Público Autorizado.
- **Equipo de Apoyo.** Multidisciplinario: abogados, ingenieros en sistemas (Auditores informáticos), investigadores (públicos o privados), agentes de oficinas del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía o ejército, especialistas”.¹⁹

7.1.2 Fuentes de información para los casos de Auditoría Forense

Existen diversas fuentes de información cada una de ellas de acuerdo al caso y al objetivo de la Auditoría, como:

- Organismos y archivos Gubernamentales.
- Bases de datos comerciales (recopilación de cantidades masivas de información que incluye directorios telefónicos, periódicos, revistas, etc.).
- Fuentes financieras (extractos, créditos e inversiones).
- Fuentes empresariales, industriales y comerciales.
- Títulos valores (acciones, fondos de inversión, operaciones a futuro, opciones, certificados).
- Registros públicos (registros de propiedad, licencias, etc.).

¹⁹ ROZAS FLORES, Alan Errol, Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 16 N° 32, pp. 73-101 (2009) UNMSM, [Citado 15 de Julio de 2012] Disponible en Internet: <<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2009/segundo/pdf/a09v16n32.pdf>>

7.1.3 Campo de acción de la Auditoría Forense

Horacio Ayala Vela propone (Vela, 2008) básicamente siete situaciones en donde el Contador o Auditor Forense ejerce sus funciones son:

- Investigaciones sobre delitos
- Discrepancias entre socios
- Siniestros asegurados
- Disputas conyugales
- Liquidación de sucesiones
- Pérdida de ingresos o utilidades
- Procesos Tributarios

Aunque si bien no son las únicas situaciones, autores como Maritza Díaz, Yuri Martínez & Fabiola Martínez²⁰ proponen como campo de acción:

- *“Disputas Comerciales*
- *Demandas de Seguros*
- *Negligencia Profesional*
- *Empresas Fachada*
- *El crimen de cuello blanco o criminal ejecutivo”.*

En este caso entraremos a ver los propuestos por Horacio Ayala Vela

²⁰ MUNDO, Contable, Revista Virtual Estudiantil Mundo Contable Sallista [Citado 12 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <<http://mundocontable2.blogdiario.com/1168985040/>>

- **Investigación sobre delitos:** Se refiere en cuanto al Contador Forense como un soporte a la justicia, a colaborar con los jueces y con las autoridades que correspondan según el caso o la instancia del proceso.
- **Discrepancias entre los socios y accionistas :** Existen muchos motivos por los cuales los accionistas o socios entran en conflicto en una organización, ya sea porque algunos ejercen de forma más activa como gerentes u ocupan un cargo diferente a la participación en la junta o asamblea de propietarios, las disputas pueden ir desde las remuneraciones, el valor de las acciones de venta, transacciones a terceros entre otros, el Contador ejercería un función mediadora con el fin de salvaguardar la integridad de la entidad y los derechos de las partes sin tener que llegar a estancias legales.
- **Siniestros asegurados:** En este tipo de actividades el Contador toma importancia al momento de cuantificar perdidas o para prestar un servicio de asesoramiento al liquidador de seguros, también podría tomar parte al momento de lanzar una reclamación a una compañía aseguradora, El Contador Forense según El señor Horacio Ayala Vela es importante si se tiene que ver con siniestros en los seguros de manejo y fidelidad de los funcionarios, a parte cuando un siniestro origina la interrupción de las actividades productivas u operacionales de la organización y por consiguiente liquidación y pago de lucro cesante o pérdida de ingresos.
- **Disputas Conyugales:** Las disputas conyugales, su común denominador es que terminen en disputas económicas y patrimoniales. El Contador toma parte en la valoración, y asignación de bienes de una sociedad conyugal siendo esta una tarea difícil contemplando los puntos de vista de las partes y la misma valoración de los bienes. La liquidación conyugal en Colombia

se hace mediante escritura pública protocolizada en una notaria, con el fin de no acudir a los tribunales.

- **Liquidación de sucesiones:** Aunque actualmente no son las más comunes porque se pueden hacer mediante escritura pública, al momento de distribuir una herencia, los intereses personales pueden primar y generar conflicto, el papel del Contador Forense en este punto es similar al de las disputas entre socios y debe velar por la equidad.
- **Pérdida de ingresos o Utilidades:** El papel del Contador Forense frente a este tipo de casos donde hay una pérdida económica, consiste en la verificación y determinación del motivo de las pérdidas, adicional el análisis de la evidencia que soporte el hecho la debe cuantificar, para así valorar el alcance de la situación.
- **Procesos tributarios:** El papel del Contador en este punto es claro, ya que gran parte de la contabilidad está destinada al registro y control de impuestos, el Contador Forense toma parte en los procesos tributarios al momento de determinar el cumplimiento de las obligaciones con el fisco Nacional.

7.1.4 Objetivos de la Auditoría Forense

Los objetivos de la Auditoría Forense dependen del autor que los analice, si bien no hay un concepto universal, de acuerdo a las características, la definición y el proceso se puede llegar a una conclusión; autores como Alan Errol Rozas Flores, referenciado anteriormente por su posición frente a las características de la

Auditoría Forense, en la misma publicación, enuncia los objetivos de este tipo de Auditoría:

“Luchar contra la corrupción y el fraude, evitar la impunidad, Disuadir en los individuos las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios, Evaluar la credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo”.

Otros autores como: Cesar Emanuel Landa Sánchez²¹ concluye que: *“El propósito principal, no es descubrir fraudes o irregularidades, sino más bien prevenirlos y evitarlos. En determinadas circunstancias los Auditores son responsables de informar sobre actos ilícitos directamente a los interesados externos de la entidad auditada”*.

Horacio Ayala Vela, en su texto el Contador Forense, determina que los objetivos de la Auditoría Forense se determinan de acuerdo a las actividades vinculadas a los procesos donde los Contadores públicos tienen una participación más activa:

- Soporte procesal
- Consultoría
- Recaudación de Pruebas
- Testigo Experto
- Contaduría Investigativa
- Peritajes

²¹ LANDA SANCHEZ, Cesar Emanuel, Auditoria Forense, Monografía para el curso de metodología de la investigación, [Citado 21 de Junio de 2012] Disponible en Internet <<http://cesarlandasanchez.blogspot.com/>>

Cada autor de acuerdo a su experiencia expone lo que significa el objetivo de la Auditoría Forense, pero lo que no se debe desconocer es como se desarrolla el proceso de la Auditoría, y algo muy importante, es identificar el punto de partida de este proceso. El objetivo de la Auditoría Forense no se puede confundir, ni con enfoques ni con las actividades; enfoque en cuanto el señor Cesar Emanuel Landa Sánchez concluye que: “El propósito principal, no es descubrir fraudes o irregularidades, sino más bien prevenirlos y evitarlos”, la prevención puede ser un enfoque, pero no el objetivo central de la Auditoría Forense, por otro lado identificar los objetivos de acuerdo a las actividades del Auditor Forense, es apropiado, pero su conclusión es vaga, ya que dependería de la actividad que realice en un proceso, pero en el marco de la Auditoría Forense podemos concluir que el objetivo principal de este tipo de Auditoría es permitir que una persona experta emita ante los Jueces o autoridades competentes que están a cargo de un caso particular, conceptos, evidencias de todo tipo y opiniones de valor técnico que le permiten a la justicia actuar con el mayor grado de certeza.

7.2 EL AUDITOR FORENSE

7.2.1 Perfil

De acuerdo con las características, el significado, el objetivo y el alcance de la Auditoría Forense, no es difícil concluir cual es el perfil de un Auditor Forense. Como cualquier profesional independiente del área en que se desenvuelva debe ser integral, pero particularmente y ante la sensibilidad de muchos factores debe tener unas características especiales, este profesional debe tener:

1. Destreza básica como Auditor y la habilidad de prestar atención a los más mínimos detalles.
2. Debe tener una capacidad analítica que le permita agotar de forma exhaustiva la revisión de las evidencias.
3. Debe tener conocimiento de los negocios y como se estructura la funcionalidad de una organización.
4. Debe tener habilidades con los sistemas, ya que de acuerdo a la dinámica del mundo moderno todo se maneja mediante sistemas de información y en este caso sería una de las fuentes más importantes para tener evidencia dado un caso de corrupción o tal sea el caso de encontrarse investigando un delito.
5. Debe ser una persona con capacidad de comunicación elocuente, que genere credibilidad.

Los atributos o cualidades anteriormente mencionados dependen en gran medida de la personalidad del profesional y habilidades que llamaríamos innatas y adicional a esto los estudios realizados, su preparación académica, su experiencia de campo y profundizaciones o especialidades en áreas puntuales. Horacio Ayala Vela, en su texto *El Contador Forense* afirma que: *“El Contador y el Contador Auditor estarán mejor preparados para ser buenos Contadores Forenses, si se esfuerzan en asimilar algunos elementos básicos en campos como las finanzas, el derecho societario y la contratación comercial, la contratación administrativa y, por qué no, el procedimiento civil”*.²²

²² AYALA VELA, Horacio, *El Contador Forense*, primera edición 2008, Editorial legis S.A. pág. 31

Alan Zysman²³ enuncia las siguientes características o atributos que debe tener un Contador Forense:

- Curiosidad
- Persistencia
- Creatividad
- Discreción
- Organización
- Confianza
- Sano Juicio Profesional

Jorge Barrero Mejía²⁴ expone que el profesional Forense debe ser y tener:

- Experiencia Profesional
- Imparcial
- Independiente al Proceso, que no reviste el carácter de persona involucrada
- Competencia y Calidad Profesional
- Conocimiento de la entidad
- Conocimientos sobre tecnología de la información
- Llevar una investigación en los tipos de fraudes y delitos posibles
- Aplicación de técnicas de auditoría innovadoras sobre prevención de hechos delictivos

²³ FORENSIC ACCOUNTING DEMYSTIFIED [Citado 05 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <<http://www.forensicaccounting.com/six.htm#start>>

²⁴ BARRERA, Mejía Jorge, Auditoría superior de la federación, [Citado 05 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <http://www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_2.pdf>

Las características presentadas son solo apreciaciones de diferentes autores, de acuerdo a su experiencia y forma de ver la Auditoría Forense, pero en algunos países del mundo, no basta con tener ciertas cualidades y ser un profesional de Contaduría Pública. En el caso de Estados Unidos para ejercer como un Contador Forense no solo debe completar sus estudios básicos profesionales sino optar por algún tipo de certificación, estas certificaciones son:

Certificación CFE: la ACFE es la Asociación de investigadores de fraudes certificados, esta asociación es la encargada de administrar la designación como CFE, como lo expresa dicha asociación globalmente es preferida por empleadores ya que la habilidad de prevenir, detectar e investigar fraudes está respaldada permitiendo así grandes ventajas competitivas, posicionando a este profesional como líder frente la comunidad internacional anti fraude.

El Certificado CFE requiere el desarrollo de de cuatro áreas:

- Criminología y ética
- Transacciones financieras
- Investigación de fraudes
- Elementos legales de Fraude

Pero antes de aplicar a esta certificación se debe cumplir con unos requisitos, en primer lugar de debe ser miembro asociado, cumplir con unos requerimientos mínimos profesionales y académicos, y estar de acuerdo y compartir el código ético de la asociación, una vez pasados estos requisitos previos para aplicar de debe enviar la aplicación con las debidas certificaciones académicas, profesionales y recomendaciones, aprobar el examen de CFE y aganar la aprobación final del comité.

Actualmente en Colombia no existe ninguna certificación de este tipo pero la CFE tiene una cobertura y reconocimiento de carácter internacional y Colombia en este caso no es ajena, es posible lograr una certificación desde el país.²⁵

Certificación CIRA: Esta certificación indica que el profesional que la posea está en capacidad de prestar un asesoramiento financiero especializado en el cambio de los negocios, casos de restructuración y en casos de bancarrota, aparece por primera vez en el año 1992 por la AIRA (Association of insolvency & restructuring advisors).

Esta certificación requiere que el profesional tenga un alto grado de conocimientos y competencias en todas las funciones relativas al servicio con los clientes en situación de insolvencia o dificultades en la entidad, por lo tanto requiere conocimientos de contabilidad, operaciones, finanzas, impuestos, estrategia.

Para poder acceder a esta certificación el profesional debe tener como mínimo cinco años de experiencia en Contaduría Pública y dentro de los cuales debe haber acumulado como mínimo 4000 horas en casos de insolvencia y restructuraciones de organizaciones.

En países como Canadá e inclusive Colombia existen diplomados en Contaduría y Auditoría Forense, donde capacitan la profesional en técnicas de investigación sin necesidad de una certificación a parte de la culminación exitosa del curso.

7.2.2 Papel del Auditor Forense

²⁵ ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS, [Citado 09 de Agosto de 2012]
Disponble en Internet < <http://www.acfe.com/become-cfe-qualifications.aspx>>

El Auditor Forense actúa como un particular ya que debe ser contratado por alguna de las partes en juicio ya que debe ser independiente a los organismos del estado.

Retomado las actividades expuestas por Horacio Vela para explicar el objetivo de la Auditoría Forense, el profesional puede desempeñar diferentes actividades en el ejercicio.

- **Soporte Procesal:** Consiste básicamente en una asesoría especializada, inclusive puede llegar a participar en la recolección de pruebas y evidencia destinadas a probar el delito, el profesional es llamado por su trayectoria, experiencia y conocimiento en materias especializadas. Esta actividad esta soportada por el artículo 183 del código de procedimiento civil colombiano, que permite y autoriza a las partes a presentar experticios²⁶ emitidos por especialistas.
- **Consultoría:** Esta es una de las participaciones más comunes según el autor, ya que las partes vinculadas con frecuencia recurren a este tipo de asesorías para que los ayuden con un enfoque del proceso y la sustentación de pruebas de naturaleza contable.
- **Recaudación de pruebas:** Consiste en trabajo de campo, en el que un contador con sus técnicas puede recaudar evidencia destinada a la sustentación de la posición de una de las partes o para contradecir.
- **Testigo Experto:** Un Contador Público puede ser llamado como testigo experto frente a los estrados, este puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha participado para

²⁶ El artículo 116 de la Ley 1395 de 2010, establece: “*Experticios aportados por las partes. La parte que pretenda valerse de un experticio podrá aportarlo en cualquiera de las oportunidades para pedir pruebas. El experticio deberá aportar sea acompañado de los documentos que acrediten la idoneidad y la experiencia del perito y con la información que facilite su localización.*”

interpretar la evidencia. Vale la pena tener en cuenta que las tareas del testigo experto no son delegables, como sí lo son en las auditorías rutinarias. Al igual que el Contador Forense, debe realizar personalmente la mayor parte de la investigación, por tanto, es necesario que prepare él mismo todo el informe, porque si delega esta función, corre el riesgo de que sus conclusiones y planteamientos no se sostengan en los contra-interrogatorios por no estar familiarizado quien los presenta y sustenta con todo su contenido.

- **Contaduría Investigativa:** Las demás actividades a las que se refiere el autor se desarrollan, cuando hay un proceso en curso, pero esta actividad es previa, con el fin de establecer y determinar la existencia de un delito que amerite iniciar un proceso.
- **Peritajes:** Es la actividad más frecuente en la que participan los contadores Públicos, según el autor, ya que cubren no solo los procesos ante la Justicia ordinaria, en todas las ramas, sino en los que se adelantan ante la justicia alternativa y lo de de la naturaleza especial, como las autoridades tributarias.

De acuerdo a los anteriores planteamientos, Devis Echandía, por ejemplo, define la diferencia entre testigo y perito de la siguiente manera:

“Existen cuatro diferencias importantes entre perito y testigo: a) el primero puede conceptuar sobre hechos pasados, presentes y futuros, mientras que el segundo debe limitarse a narrar su conocimiento acerca de los dos primeros, b) cuando el testigo conoce los hechos, éstos no tienen todavía carácter procesal, salvo los casos de excepción cuando se trata de hechos ocurridos en su presencia en el curso de un proceso; el perito, en cambio, sabe necesariamente que los hechos tienen el carácter de procesales, cuando ejerce su actividad de perito sobre ellos,

porque ha sido investido procesalmente de esa calidad, de modo que por lo general los conoce como hechos procesales y solo por excepción puede ocurrir que los haya conocido antes de ser designado perito o extraprocesalmente; c) el perito emite siempre juicios de valor que pueden ser de cualquier naturaleza, excepto los puramente jurídicos, y el testigo no, pues solo por excepción puede formular conceptos técnicos o científicos, limitados a la aclaración de sus percepciones, cuando es un testigo técnico; d) el perito estudia los hechos en virtud de un previo encargo procesal, lo cual no ocurre en el testimonio”²⁷.

Según el nuevo sistema penal acusatorio el perito es un auxiliar de la justicia que en el ejercicio de una función pública o de su actividad privada, es llamado a emitir, parecer o dictaminar sobre puntos relativos a su ciencia, arte o práctica, asesorando a los jueces en las materias ajenas a la competencia de estos.

El Auditor o Contador Forense en el ejercicio de su profesión se puede desempeñar y jugar diferentes papeles de acuerdo a las circunstancias, las anteriormente expuestas son solo las más relevantes o las que están más directamente relacionadas con la especialidad Forense, inclusive actualmente debido a la poca importancia al interior de la academia frente a esta especialidad de la Auditoría muchos profesionales pueden ejercerla y estar ajenos al papel que cumplen.

7.2.3 El Auditor Forense en ámbito académico

El siglo XXI ha estado caracterizado por un crecimiento considerable de profesionales en el ámbito de la Contaduría, la gesta relación entre lo que el

²⁷ DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Compendio de derecho procesal*. T. II: Pruebas Judiciales. Bogotá: ABC Editores, 1977. p. 17.

mercado laboral está exigiendo y la demanda que propende la globalización ensordece a las universidades en el fin último y es lograr la inclusión de la academia en la problemática social característica del país para cual se va a trabajar.

Las profesiones de las ciencias económicas no han podido compenetrar dentro de sus esquemas pedagógicos un estricto marco legal que apoye su formación, y esto debido a que la visión o los alcances de las universidades no se fundamentan en la formación de profesionales para la resolución de conflictos.

En este sentido los objetivos para que se pueda realizar una implantación académica de la Auditoría Forense en Colombia, son complejos e implicaría reformas parciales en el contenido en los pensum de las universidades y daría la posibilidad a la academia de crear programas que se encarguen de formar profesionales en el área.

Es importante investigar en aquellos países que han venido implementando esta especialidad, para así crear modelos que puedan apoyar proceso y el mismo sistema pedagógico. Un ejemplo claro es que Estados Unidos ya conformó su Asociación de Contadores Forenses (National Association of Forensic Accountant – NAFA), México creó una Asociación de examinadores de fraude certificados, la universidad Santa Maria sede Amazonas en Venezuela tiene una especialización de Auditoría Forense y otros países que aunque no han tenido un programa organizado han hecho apariciones con artículos, revistas, desarrollo de tesis de grado y otros que muestran el acercamiento con el área.

En Colombia por ejemplo existen tres universidades que han hecho parte de sus programas académicos la Auditoría Forense como son: La Universidad Externado

de Colombia que tiene una especialización de Auditoría Forense, La Universidad de EAFIT ofrece una diplomatura.

Pero ahora vamos a ser más evidentes en lo que subyace el ejercicio como tal de dicha especialidad, las investigaciones económicas que llegan a una instancia penal carecen en su totalidad de pruebas que incriminen a los actores, es por eso que a raíz de muchos otros vacíos de norma en Colombia se modifica por medio de la ley 906 del 31 de agosto de 2004 todo un nuevo sistema penal acusatorio, donde prima el cambio en la supresión de los expedientes y archivos para dar paso a un sistema penal oral acusatorio donde se establece como principal objetivo un conjunto de mecanismos para poder hacer más sólidas las atribuciones de las investigaciones, en este punto entra a formar parte activa los Auditores Forenses y de forma más visibles social y profesionalmente, sirviendo de forma activa como auxiliares de la Justicia, pero esto implica, no solo la formación académica básica de un programa de Contaduría Pública actual, sino una profundización y especialización en Auditoría, técnicas de investigación y mayor formación legal.

8. MARCO LEGAL

Para hacer un abordaje teórico de la Auditoría Forense desde el marco legal colombiano, nos debemos remitir a las bases que regula la profesión Contable.

Actualmente en Colombia esta profesión esta soportada por la por la ley 145 de 1960, en los artículos que aun siguen vigentes. Por la ley 43 de 1990, por el decreto 2649 de 1993 y por el código de comercio.

Pero el Decreto 2649 de 1993, es el punto de partida para soportar el buen funcionamiento, la exactitud y la claridad para la presentación de los estados financieros y demás información contable que se propicia con el fin de esclarecer y dar bases para la toma de decisiones de los funcionarios en las organizaciones.

Por otro lado los estados financieros es el medio principal para suministrar información contable a quienes no tienen acceso a los registros de una entidad. Por eso para la Auditoria Forense es indispensable ya que son una fuente primaria de información que groso modo puede mostrar situaciones particulares que pueden encender alertas sobre irregularidades.

En la ejecución de la Auditoria Forense es importante tener claridad en la aplicación de los principios contables que se sustentan en los registros, soportes, ya que todo movimiento económico debe estar documentado mediante estos, transacciones económicas y demás que desarrollan el proceso contable normal de la organización. Por eso para el Auditor Forense el fundamento principal de su trabajo está sustentado en el Decreto 2649 de 1993 ya que mediante este se indica la forma correcta y legal del registro, la presentación de los estados financieros y demás información contable.

El Marco legal que fundamenta el ejercicio de la auditoria Forense, abarca estatutos, decretos, leyes, las cuales limitan y orientan el actuar de las partes implicadas.

Las siguientes leyes, códigos, estatutos hace parte en concordancia con el decreto 2649 de 1993 para identificar frente a la jurisprudencia los parámetros, las sanciones y las penas aplicar de acuerdo al caso que se enjuicie

8.1 Ley 43 de 1990

La Ley 43 de 1990 reglamenta la profesión de Contador Público en Colombia y establece en su artículo 1 quien se entiende por Contador público y su facultad para dar fe pública.

El artículo 9 establece la obligación de elaborar y mantener los papeles de trabajo que el profesional elabore como evidencia de sus labores y actividades realizadas ya que estos son el soporte y la base para emitir un juicio profesional. En las actuaciones vinculadas con los procesos, los papeles de trabajo son tanto o más rigurosos que en las Auditorías sobre estados financieros, máxime cuando la propia norma señala que pueden ser examinados por las entidades estatales y los funcionarios de la rama jurisdiccional.

Con la presunción de legalidad, la mencionada ley señala que la atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el respectivo acto se ajusta a los requisitos legales lo cual como se puede apreciar, resulta de especial relevancia en materia probatoria. Pero además, el párrafo tiene especial trascendencia en este campo, por lo cual resulta oportuno transcribirlo:

“Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes” (art. 10).

Para identificar que casos requieren la calidad de Contador Público, el artículo 13 de la ley en cuestión establece los casos para los que son necesarios; su literal c) del numeral 1°, así como el artículo 38, son quizá los más específicos en cuanto se refiere a las actuaciones de los Contadores Públicos en los procesos, por lo cual también resulta oportuno transcribirlos:

“c) 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”.

En cuanto al artículo 38, 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 calidades de su profesión, En este como en todos los casos, hay que tener en cuenta además otras disposiciones que regulan los mismos hechos; El artículo se refiere en forma exclusiva a las actuaciones del Contador Público como perito, sin hacer mención de otras calidades en las que pueda actuar, dada la trascendencia de su participación en los procesos como Contador Público independiente.

De acuerdo con el artículo 50, el cual trata sobre las inhabilidades, se refiere a las inhabilidades de los Contadores Públicos, cuando los ligue con alguna de las partes parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquiera otra circunstancia que pueda restarles independencia y objetividad en sus conceptos o actuaciones.

Paradójicamente, en este caso sucede todo lo opuesto del anterior; aquí no se menciona la actuación de los Contadores Públicos como peritos, para los fines de las inhabilidades allí señaladas. En este como en todos los casos, hay que tener en cuenta además otras disposiciones que regulan los mismos hechos; por ejemplo, en el caso de los peritajes, deben ser consultadas las normas sobre inhabilidades contenidas en el Código de Procedimiento Civil y en las normas especiales sobre arbitramento.

Finalmente, sobre la reserva profesional, los artículos 64 a 67 de la Ley 43 de 1990 gobiernan lo relacionado con la obligación que tiene el contador público de guardar la reserva profesional de todo lo que llegue a su conocimiento en virtud del ejercicio de su profesión, salvo las excepciones expresamente señaladas por la ley.

8.2 Código de Procedimiento Civil

Retomando lo expuesto anteriormente de la ley 43 de 1990 donde mencionábamos el trabajo del peritaje para los Contadores Públicos, el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil Colombiano establece que: la peritación es procedente para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos.

A su vez, el artículo 235 del mismo código sostiene que los peritos están impedidos y son recusables por las mismas causales que los jueces. El perito en quien concurra alguna causal de impedimento deberá manifestarla antes de su posesión y el juez procederá a reemplazarlo. Siempre que se declare probada la recusación se sancionará al perito con una multa de dos a cinco salarios mínimos mensuales; en caso contrario, esta se impondrá al recusante.

El artículo 236 también sostiene que para la petición, el decreto de la prueba y la posesión de los peritos, se observarán las siguientes reglas:

- La parte que solicite un dictamen pericial determinará concretamente las cuestiones sobre las cuales debe versar, sin que sean admisibles puntos de derecho (...).
- Los peritos al posesionarse deberán expresar bajo juramento que no se encuentran impedidos; prometerán desempeñar bien y fielmente los deberes de su cargo, y manifestarán que tienen los conocimientos necesarios para rendir el dictamen. El juez podrá disponer que la diligencia de posesión tenga lugar ante el comisionado.

En el artículo 237 se hace referencia a la práctica de la prueba, en la cual se procederá así:

- El dictamen debe ser claro, preciso y detallado, en él se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuadas, lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de las conclusiones.

En cuanto a la contradicción del dictamen (art. 238), se determina que para la contradicción de la pericia se procederá así:

- Las partes podrán asesorarse de expertos, cuyos informes serán tenidos en cuenta por el juez, como alegaciones de ellas”. Este numeral merece un comentario, porque está señalando el caso en que el contador público puede participar en un proceso en una calidad diferente a la de perito, como asesor de una de las partes, lo cual significa que no actúa como contador independiente sino como experto.

El artículo 149, por su parte, establece que los magistrados, jueces y conjuces en quienes concurra alguna causa de recusación, deberán declararse impedidos tan

pronto como adviertan la existencia de ella, expresando los hechos en que se fundamenta.

Ahora, según el artículo 150 son causales de recusación las siguientes:

- Tener el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil interés directo o indirecto en el proceso.
- Haber conocido del proceso en instancia anterior, el juez, su cónyuge o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.
- Ser el juez cónyuge o pariente de alguna de las partes o de su representante o apoderado, dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.
- Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados, guardador de cualquiera de las partes.
- Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.
- Existir pleito pendiente entre el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados en el numeral 3º, y cualquiera de las partes, su representante o apoderado.
- Haber formulado alguna de las partes, su representante o apoderado, denuncia penal contra el juez, su cónyuge, o pariente en primer grado de consanguinidad, antes de iniciarse el proceso, o después, siempre que la denuncia se refiera a hechos ajenos al proceso o a la ejecución de la sentencia, y que el denunciado se halle vinculado a la investigación penal.

- Haber formulado el juez, su cónyuge o pariente en primer grado de consanguinidad, denuncia penal contra una de las partes o su representante o apoderado, o estar aquellos legitimados para intervenir como parte civil en el respectivo proceso penal.
- Existir enemistad grave por hechos ajenos al proceso, o a la ejecución de la sentencia, o amistad ínfima entre el juez y alguna de las partes, su representante o apoderado.
- Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes en segundo grado de consanguinidad, primero de afinidad o primero civil, acreedor o deudor de alguna de las partes, su representante o apoderado, salvo cuando se trate de persona de derecho público, establecimiento de crédito o sociedad anónima.
- Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados en el numeral anterior, socio de alguna de las partes o su representante o apoderado en sociedad de personas.
- Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo.
- Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes indicados en el numeral 10, heredero o legatario de alguna de las partes, antes de la iniciación del proceso.
- Tener el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes en segundo grado de consanguinidad o primero civil, pleito pendiente en que se controvierta la misma cuestión jurídica que él debe fallar.

Como puede verse, en el artículo 235 del Código de Procedimiento Civil, los peritos están impedidos y son las mismas causales que los jueces; de manera que conviene conocer todas las causales de recusación de los jueces, porque deben ser observadas por los contadores públicos cuando actúan como peritos.

8.3 Código de Comercio

Según el artículo 51 del Código de Comercio Colombiano, harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

El artículo 57 sostiene, por su parte, que en los libros de comercio se prohíbe:

Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;

Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;

Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere; Borrar o tachar en todo o en parte los asientos; Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

El artículo 58 estipula, por otro lado, que la violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve. Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el Contador Público y el Revisor Fiscal, si este incurriere en culpa.

Ya en el artículo 62, el Revisor Fiscal, el Contador Público o el tenedor de los libros regulados en la ley que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.

El artículo 157 versa sobre los administradores, Contadores Públicos y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados.

Por último, el artículo 212 establece que el Revisor Fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

8.4 Ley 222 de 1995

El artículo 43 de la Ley 222 de 1995 resulta de especial importancia en las actuaciones de los Contadores Públicos:

En primer lugar, al hablar de responsabilidad penal, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas, serán sancionados con prisión de uno a seis años, quienes a sabiendas:

- Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.
- Ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas”.

8.5 Ley 190 de 1995 o Estatuto Anticorrupción

La Ley 190 de 1995 en su artículo 17 se adiciona al Código Penal Colombiano el artículo 59A, el cual estipula que los servidores públicos a que se refiere el inciso 1 del artículo 123 de la Constitución Política, quedarán inhabilitados para el desempeño de funciones públicas cuando sean condenados por delitos contra el patrimonio del estado; por su parte, el artículo 19 de dicho estatuto modifica el artículo 133 del Código Penal, el cual trata sobre el delito de peculado por apropiación y que establece que el servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se la haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis a quince años, multa equivalente al valor de lo apropiado e interdicción de derechos y funciones públicas de seis a quince años.

Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se disminuirá de la mitad a las tres cuartas partes. Si lo apropiado supera un valor de doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad.

Así mismo, el artículo 30, que modifica el artículo 151 del Código Penal y que versa sobre el prevaricato por asesoramiento ilegal, sostiene que el servidor público que asesore, aconseje o patrocine de manera ilícita a persona que gestione cualquier asunto público de su competencia, incurrirá en prisión de tres a seis años, multa de cincuenta a cien salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas por el mismo término de la pena principal.

De otra parte, el artículo 45 estipula que de conformidad con la reglamentación que al efecto expida el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control.

Cuando se cumplan los requisitos, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera. El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la Ley.

Uno de los aspectos más importantes en esta ley es la referencia al delito del Peculado y la reforma a los artículos 133 y 138 del Código Penal, considerando este uno de los mayores delitos que atenta contra la administración Pública.

8.6 Estatuto tributario

Toda la legislación tributaria es competente y completa para reglamentar las destinadas actividades económicas y de servicios que surgen como modalidad del comercio. Todas estas actividades económicas deben tener una reglamentación y un procedimiento que esté basado en lo que está comprendido en el Estatuto Tributario, el cual es una compilación de normas jurídicas para los tributos y retenciones y todo lo concerniente que surge a partir de la compra de bienes y servicios.

Estipula el artículo 657, en su literal b, que cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad. Así mismo, se estipula que las personas comisionadas que hayan constatado el hecho de la compra sin factura o documento equivalente, deberán elaborar simultáneamente el informe correspondiente, y darán traslado a la oficina competente para que se imponga al establecimiento una sanción de cierre por evasión, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 657 del Estatuto Tributario.

Ahora, en el artículo 669 se dispone que los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma. Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un mes para contestar.

En el artículo 684-3 se estipula que El Gobierno Nacional podrá establecer la tarjeta fiscal como un sistema técnico para el control de la evasión, y determinar sus controles, condiciones y características, así como los sectores de personas o entidades, contribuyentes, o responsables obligados a adoptarla. Su no adopción dará lugar a la aplicación de la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 684-2 de este Estatuto. El costo de adquisición de la tarjeta fiscal, será descontable del impuesto sobre la renta del período gravable en que empiece a operar.

En las condiciones señaladas anteriormente también será descontable el costo del programa de computador y de las adaptaciones necesarias para la implantación de la tarjeta fiscal, hasta por una suma equivalente al cincuenta (50%) del valor de las tarjetas instaladas durante el respectivo año. ahora, los sectores de contribuyentes que deban adoptar la tarjeta fiscal establecida en el presente artículo, deberán corresponder preferencialmente a los sectores proclives a la evasión, de acuerdo con las recomendaciones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

Por último, en el artículo 795 se establece que cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

8.7 Ley 633 de 2000

El artículo 41, precisamente, dispone que cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente, la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso.

En este evento, la sanción de clausura será de treinta días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda “*Cerrado por evasión y contrabando*”, según se estipula en el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, la cual adiciona al literal c) del artículo 657 del Estatuto Tributario. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar.

Ahora bien, en el artículo 60 se establece, además, que la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial podrá celebrar convenios o suscribir contratos con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para combatir la evasión y morosidad en el pago de tributos, contribuciones, aportes y multas. En desarrollo de estos podrán realizar planes conjuntos de fiscalización, cobro y capacitación.

8.8 Código Penal colombiano o Ley 599 de 2000

En la investigación de Castañeda y colaboradores²⁸ se realiza una identificación sucinta de los principales delitos en los que puede incurrir un Contador Público por actos de corrupción; a continuación se reseñan dichos delitos, los cuales tienen como fundamento el Código Penal Colombiano.

²⁸ CASTAÑEDA ARIAS, Yenny Andrea; MONTOYA ESCOBAR, Natalia Andrea y ROMANA AYALA, Kristie Marcela. El comportamiento ético del contador público frente a la evasión fiscal en Colombia. Envigado: Institución Universitaria de Envigado, 2010. p. 46.

Delitos contra el patrimonio económico:

Artículo 246. Estafa. 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.

El Contador Público puede incurrir en este delito, cuando, aprovechándose de su posición y facultades en una empresa, utiliza para su propio bien y beneficio, la información, documentación y certificación respectiva. Si induce y mantiene, por ejemplo, a la junta directiva de una empresa determinada, al error y al engaño, se habla entonces de estafa. En nuestra jurisprudencia, constituye un acto punible, tanto la estafa como la misma tentativa de estafa.

Ejemplos:

- Presentar información falsa.
- Falsificar documentos.
- Realizar informes paralelos.
- Maquillar estados financieros.

- Utilizar ardidés en la presentación de balances.
- Realizar transacciones fraudulentas.

Artículo 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.

Cuando una organización, pública o privada, contrata los servicios de un Contador Público, de un auditor o de un revisor fiscal, se presume en la relación contractual iniciada, la presencia del principio de la buena fe.

El artículo 83 de nuestra Carta Política, se refiere expresamente a las relaciones entre los particulares y las autoridades públicas, y que tales relaciones, en lo que a la buena fe se refiere, están gobernadas por dos principios: el primero, la obligación en que están los particulares y las autoridades públicas de actuar con sujeción a los postulados de la buena fe; el segundo, la presunción, simplemente legal, de que todas las gestiones de los particulares ante las autoridades públicas se adelantan de buena fe. La violación a este principio constituye un abuso de confianza, pues existe un aprovechamiento de la condición y condiciones que se le ofrecen al Contador Público.

Ejemplos:

- Utilizar a su favor información financiera.
- Vender secretos comerciales.
- Tráfico de influencias.
- Utilizar a su favor equipos de la empresa.
- Utilizar a su favor vehículos de la empresa.
- Realizar pagos según su arbitrio.

Artículo 258. Utilización indebida de información privilegiada. El que como empleado o 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 multa. 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 y Emisores, siempre que dicha información no sea de conocimiento público.

Como bien se sabe, un Contador Público tiene amplia discrecionalidad de acción en una empresa u organización, sea esta de carácter pública o privada, y por tal razón, tiene acceso a una cantidad indeterminada de información, tanto de tipo financiero como de tipo comercial y administrativo. Constituye delito, pues, hacer un uso indebido de esa información. Por ejemplo, si un Contador Público tiene conocimiento de información que constituye secreto de empresa, y la da a conocer a la empresa competidora, el Contador Público incurre en conducta punible, pues emplea indebidamente información que se considera privilegiada. Si sólo se invoca esta figura para demandar la utilización indebida de información privilegiada, el delito es excarcelable, y se paga sólo con multa; sin embargo, incurrir en este delito, sugiere necesariamente un abuso de confianza, por lo que este delito sí da prisión de 1 a 4 años, según el caso.

Ejemplos:

- Dar a conocer información a empresas competidoras.
- Revelar secretos financieros.
- Publicar información sin autorización.
- Sobornar a los directamente afectados por la información.
- Pedir rescate por la conservación de la información.

Delitos contra la fe pública:

Artículo 279. Falsificación o uso fraudulento de sello oficial. El que falsifique sello oficial o use fraudulentamente el legítimo, en los casos que legalmente se requieran, incurrirá en multa.

Cuando se falsifica o usa dañina y culposamente un sello oficial, se incurre en delito; por ejemplo, si en una empresa se firman los cheques con sellos (como firma personal), y este sello lo emplea el Contador Público para beneficio ilegítimo propio, este acto constituye un uso fraudulento de sello oficial. De igual forma, quien falsifica sellos y usurpa la función del Contador Público, también constituye un acto delictivo esta conducta.

Ejemplos:

- Sellar cheques sin autorización.
- Sellar letras de cambio sin autorización.

- Sellar pagarés sin autorización.
- Sellar permisos sin autorización.

Artículo 280. Falsificación de efecto oficial timbrado. El que falsifique estampilla oficial, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

Este no es un tipo de delito que se haya tipificado recientemente: desde la ley 153 de 1887, los que falsificaren el papel sellado o las estampillas nacionales, sufrirán la pena de dos a cuatro años de presidio. Si la falsificación la hiciere alguno de los encargados de custodiar o timbrar el papel, será declarado inhábil por diez años para obtener empleo o cargo público, y sufrirá la pena de cuatro a seis años de presidio.

Ejemplos:

- Emplear estampillas en documentos ajenos a la empresa.
- Dilapidar los intereses de la nación.

Artículo 281. Circulación y uso de efecto oficial o sello falsificado. El que sin haber concurrido a la falsificación use o haga circular sello oficial o estampilla oficial, incurrirá en multa.

De acuerdo a la ley 153 de 1887, los que introdujeren a sabiendas papel sellado o estampillas nacionales falsificados, y los que, con igual conocimiento, contribuyeren a su introducción o expendio, sufrirán la pena de dos a cuatro años de presidio. Los que hicieren uso de papel sellado o estampillas falsificados, sabiendo que los son, y habiendo tenido parte en su falsificación, o alguna inteligencia previa con los falsificadores para la ejecución del delito, sufrirán la misma pena de éstos. Los que hagan uso de dichos papel sellado o estampillas con conocimiento de su falsificación, pero sin haber tenido parte en ella, ni

inteligencia previa con los falsificadores, serán castigados con las penas señaladas a los cómplices del delito.

Ejemplos:

- Sellar cheques sin autorización.
- Sellar letras de cambio sin autorización.
- Sellar pagarés sin autorización.
- Sellar permisos sin autorización.

Artículo 285. Falsedad marcaria. El que falsifique marca, contraseña, signo, firma o rúbrica usados oficialmente para contrastar, identificar o certificar peso, medida, calidad, cantidad, valor o contenido, o los aplique a objeto distinto de aquel a que estaba destinado, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a noventa (90) meses y multa de uno punto treinta y tres (1.33) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si la conducta se realiza sobre sistema de identificación de medio motorizado, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses de prisión y multa de uno punto treinta y tres (1.33) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

La firma del revisor fiscal no sustituye la firma del contador, y a su vez, la firma del contador, no sustituye la de su jefe inmediato. Su firma sólo cubre las rúbricas que para tal cargo tienen validez y autorización expresa por su superior o por el manual de funciones de la compañía para la cual labore.

Ejemplo:

- Emplear membretes oficiales a nombre propio.

- Emplear membretes como mecanismo de engaño.
- Realizar acciones a nombre de una marca en beneficio propio y no de la marca.
- Adulterar pesos.
- Adulterar medidas.
- Adulterar valores y contenidos.

Artículo 286. Falsedad ideológica en documento público. El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.

Esto aplica para lo que comúnmente se conoce como “maquillar informes”; los estados financieros y los respectivos balances, deben ir apoyados por el concepto real y verídico del contador; en estos informes el contador debe actuar amparado en la verdad para no incurrir en falsedad ideológica. El delito se agrava, si el documento se falsifica con el objeto de impedir un incremento en materia fiscal y tributaria, o si el documento hace parte de un proceso judicial.

Ejemplos:

- Maquillar estados financieros.
- Maquillar informes de resultados.
- Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso penal.

- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso administrativo.
- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso laboral.

Artículo 287. Falsedad material en documento público. El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.

Agrava, si el documento se falsifica con el objeto de impedir un incremento en financieros y balances de una empresa; y como agravante se cuenta el hecho, de que si con tal acción se cubre información probatoria, de igual forma, la sanción es entonces más elevada y onerosa.

Ejemplos:

- Maquillar estados financieros.
- Maquillar informes de resultados.
- Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso penal.
- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso administrativo.
- Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso laboral.

Artículo 288. Obtención de documento público falso. El que para obtener documento público que pueda servir de prueba, induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación

falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses.

Artículo 291. Uso de documento falso. El que sin haber concurrido a la falsificación hiciere uso de documento público falso que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años. Si la conducta recae sobre documentos relacionados con medios motorizados, el mínimo de la pena se incrementará en la mitad.

Artículo 292. Destrucción, supresión u ocultamiento de documento público. El que destruya, suprima u oculte total o parcialmente documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, se impondrá prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si se tratare de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial, la pena se aumentará de una tercera parte a la mitad.

Artículo 293. Destrucción, supresión y ocultamiento de documento privado. El que destruya, suprima u oculte, total o parcialmente un documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

Los anteriores artículos del Código Penal, han sido tratados con prontitud y amplitud por la Corte Suprema de Justicia, institución esta que en sentencia del 1° de septiembre de 1994 (M. P. Dr. Jorge Carreño Luengas) se pronunció en relación con los temas de que se ocupa esta providencia, así: ".....sabido es, que tanto la falsificación en todo o en parte de un documento público, constituye delito, tratése de una alteración material o ideológica del documento. Es igualmente conducta punible el uso que se haga de un documento falso; sin embargo, cuando quien falsifica el documento público es el mismo que lo usa, la Legislación Penal

Colombiana, integra en un solo tipo penal estos comportamientos, con indudable beneficio penológico para el inculpatado".

Ejemplos:

- Engañar, con documento falso, a un servidor público.
- Emplear documento falso como prueba física en un proceso jurídico.
- Ocultar información financiera que pueda resultar perjudicial.
- Destruir información financiera que pueda resultar perjudicial.
- Suprimir información financiera que pueda resultar perjudicial.
- Omitir información financiera que pueda resultar perjudicial.

Artículo 296. Falsedad personal. El que con el fin de obtener un provecho para sí o para otro, o causar daño, sustituya o suplante a una persona o se atribuya nombre, edad, estado civil, o calidad que pueda tener efectos jurídicos, incurrirá en multa, siempre que la conducta no constituya otro delito.

Delitos contra el orden económico social:

Artículo 310. Exportación o importación ficticia. El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, 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 setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

El Contador Público se debe abstener de emitir cualquier tipo de documentación falsa que indique importaciones o exportaciones para una empresa, ya sea que lo que se busque sea para provecho o beneficio propio, o bien, para provecho o beneficio de la empresa para la cual labora, sea esta pública o privada.

Ejemplos:

- Documentar importaciones ficticias.
- Documentar exportaciones ficticias.
- Maquillar balances de importaciones.
- Maquillar balances de exportaciones.

Artículo 313. Evasión fiscal. El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de 1.020.000 UVT. En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos, en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.

La finalidad de la esta norma es la de contrarrestar la evitación de un hecho imponible fiscalmente y, en algunos casos, el pago mismo del impuesto correspondiente, cuando se aplica a las hipótesis de omisión u ocultación total o parcial de un hecho gravable ya verificado. Se trata, por tanto, de una medida fiscal contra la evasión y la elusión fiscales. La norma fiscal puede colateralmente tocar aspectos de otros derechos y no por ello perder su indicada naturaleza y el poder legislativo su competencia para expedirla. Es de saberse, que algunos contribuyentes, con el objeto de obtener liquidez, se exponen a incumplir sus obligaciones fiscales, empleando para ello, los servicios de contadores públicos.

El Estado, como respuesta, y a fin de evitar el aumento de las cargas fiscales, la inequidad y el desequilibrio de las finanzas públicas, mediante diversos programas concebidos contra la evasión, busca recuperar los ingresos perdidos. La estructura

y naturaleza de las diferentes medidas tomadas contra la evasión, responden a las prolíficas formas y manifestaciones de ocultamiento de los acontecimientos y hechos imponible a los que recurren los contribuyentes - omisión de ingresos, declaración de costos, deducciones y descuentos inexistentes, subvaloración de activos, mimetización ilegal de ingresos, etc. - para dificultar la tarea de las autoridades y tornar en extremo difícil la tipificación y recaudo de la obligación tributaria.

Ejemplos:

- Maquillar estados financieros.
- Maquillar informes de resultados.
- Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- Evadir impuestos y autoremunerarse.
- Ocultar información.
- Incumplir con obligaciones fiscales.

Artículo 397. Peculado por apropiación. El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) a doscientos setenta (270) meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios

mínimos legales mensuales vigentes la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado.

Artículo 398. Peculado por uso. El servidor público que indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte, o bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.

Debe tenerse en cuenta que el delito de peculado se comete no sólo por un funcionario público, sino también por un particular que administre o tenga bajo su custodia bienes del Estado o de sus empresas o instituciones y realice sobre ellos cualquiera de las conductas previstas en el tipo penal, esto es, también lo puede cometer quien haga las veces de contador. En sentido estricto, es pertinente observar que la norma propiamente no asimila al particular a un servidor público, pues el tipo penal se estructura bajo el entendido de que el sujeto activo de este ilícito es precisamente un particular. Sin embargo, mirada desde la perspectiva de su contenido y de la finalidad que se propone no cabe duda que se tuvo en cuenta objetivamente que la actividad del particular que realice cualquiera de las acciones descritas en el numeral 1°, constituye materialmente función pública.

En relación a los bienes pertenecientes a empresas, instituciones que administren o tengan bajo su custodia el profesional (Contador Público), de propiedad de asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, debe entenderse que dichos bienes, merecen especial protección "por mandato de los artículos 38, 39, 51, 58, 64 y 103 de la Constitución Política.... a fin de garantizar que su administración, custodia o

manejo, se efectúe de conformidad con las finalidades señaladas para cada tipo de asociación". Es evidente que al hacer extensivo el peculado a la protección de estos bienes el legislador, en el ejercicio de su libertad política para conformar la norma penal, tuvo en cuenta el interés general que representa la protección de dichos bienes, en razón de la naturaleza social de las organizaciones a las cuales pertenecen y a la finalidad a la cual están destinados.

Ejemplos:

- Utilizar a su favor los recursos financieros de la empresa.
- Vender secretos comerciales.
- Traficar con influencias.
- Utilizar a su favor equipos de la empresa.
- Utilizar a su favor vehículos de la empresa.
- Realizar pagos según su arbitrio.

Artículo 405. Cohecho propio. El servidor público que reciba para sí o para otro, dinero u otra utilidad, o acepte promesa remuneratoria, directa o indirectamente, para retardar u omitir un acto propio de su cargo, o para ejecutar uno contrario a sus deberes oficiales, incurrirá en prisión de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Artículo 406. Cohecho impropio. El servidor público que acepte para sí o para otro, dinero u otra utilidad o promesa remuneratoria, directa o indirecta, por acto que deba ejecutar en el desempeño de sus funciones, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento veintiséis (126) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta

y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses. El servidor público que reciba dinero u otra utilidad de persona que tenga interés en asunto sometido a su conocimiento, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a noventa (90) meses, multa de cuarenta (40) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por ochenta (80) meses.

Artículo 407. Cohecho por dar u ofrecer. El que dé u ofrezca dinero u otra utilidad a servidor público, en los casos previstos en los dos artículos anteriores, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.

Si fuéramos a definir cohecho propio este es considerado un delito que comete un servidor público quien a cambio de dadas omite o interfiere en algún proceso sobre el cual es responsable con el fin de favorecer a terceros.

El cohecho impropio se presenta cuando un funcionario público paga a terceros para la consecución de un acto no prohibido legalmente Aceptar dinero de su jefe inmediato para omitir información.

El cohecho por dar u ofrecer Es aquel que cometen personas particulares al ofrecer dadas a funcionarios públicos, comúnmente conocido como soborno.

Artículo 445. Infidelidad a los deberes profesionales. El apoderado o mandatario que en asunto judicial o administrativo, por cualquier medio fraudulento, perjudique la gestión que se le hubiere confiado, o que en un mismo o diferentes asuntos defienda intereses contrarios o incompatibles surgidos de unos mismos supuestos de hecho, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses. Si la

conducta se realiza en asunto penal, la pena imponible se aumentará hasta en una tercera parte.

La profesión de contador público tiene un gran atributo: gozan de la confianza pública. Esto implica que la labor que realizan tiene una función social, no sólo como imperativo moral, sino por definición legal. Entonces es evidente el aforismo: “la fe pública es sólo la forma, la esencia del contador es la confianza pública”, dado que la esencia del Contador Público en su desempeño como revisor fiscal, reside en la retribución de dicha confianza con pasos decididos y esfuerzos constante en la protección de los activos, la verificación de la existencia real de los pasivos y el mantenimiento del patrimonio de todo ente económico donde actúan. El ejercicio de la contaduría pública debe estar orientado por lo tanto, hacia el beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares y de estos entre sí.

Ejemplos:

- Abusar de la confianza de su empleador.
- Abusar de la buena fe de su empleador.
- Faltar al código ético del contador público.
- Abusar de su posición.
- Defender sólo intereses personales.
- Perjudicar la gestión de la empresa.

8.9 Código de Procedimiento Penal

El Procedimiento Penal contiene disposiciones que, si bien son de carácter general, tienen que ver con las actuaciones de los contadores públicos en los procesos; los siguientes apartes son pertinentes:

Artículo 275. Elementos materiales probatorios y evidencia física. Para efectos de este código se entiende por elementos materiales probatorios y evidencia física, los siguientes: g) El mensaje de datos, como el intercambio electrónico de datos, internet, correo electrónico, telegrama, télex, telefax o similar, regulados por la Ley 527 de 1999 o las normas que la sustituyan, adicionen o reformen; h) Los demás elementos materiales similares a los anteriores y que son descubiertos, recogidos y custodiados por el Fiscal General o por el fiscal directamente o por conducto de servidores de policía judicial o de peritos del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, o de laboratorios aceptados oficialmente.

Artículo 276. Legalidad. La legalidad del elemento material probatorio y evidencia física depende de que en la diligencia en la cual se recoge o se obtiene, se haya observado lo prescrito en la Constitución Política, en los Tratados Internacionales sobre derechos humanos vigentes en Colombia y en las leyes.

Artículo 372. Fines. Las pruebas tienen por fin llevar al conocimiento del juez, más allá de duda razonable, los hechos y circunstancias materia del juicio y los de la responsabilidad penal del acusado, como autor o partícipe.

Artículo 405. Procedencia. La prueba pericial es procedente cuando sea necesario efectuar valoraciones que requieran conocimientos científicos, técnicos, artísticos o especializados. Al perito le serán aplicables, en lo que corresponda, las reglas del testimonio.

Artículo 406. Prestación del servicio de peritos. El servicio de peritos se prestará por los expertos de la policía judicial, del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, entidades públicas o privadas, y particulares especializados en

la materia de que se trate. Las investigaciones o los análisis se realizarán por el perito o los peritos, según el caso. El informe será firmado por quienes hubieren intervenido en la parte que les corresponda. Todos los peritos deberán rendir su dictamen bajo la gravedad del juramento.

Artículo 420. Apreciación de la prueba pericial. Para apreciar la prueba pericial, en el juicio oral y público, se tendrá en cuenta la idoneidad técnico científica y moral del perito, la claridad y exactitud de sus respuestas, su comportamiento al responder, el grado de aceptación de los principios científicos, técnicos o artísticos en que se apoya el perito, los instrumentos utilizados y la consistencia del conjunto de respuestas

9. AUDITORIA FORENSE FRENTE AL FRAUDE Y LA CORRUPCIÓN

9.1 Fraude y Corrupción

9.1.1 Fraude

El fraude entendido como un fenómeno se ha expandido de manera generalizada en todo tipo y clase de organizaciones, no importa su tamaño, razón o actividad este a su paso deja graves consecuencias no solo financieras sino éticas, gubernamentales, sociales.

El objetivo de la Auditoría como tal, no es la detección de los fraudes en las empresas sino de los errores o irregularidades que se puedan estar presentando; sin embargo, una Auditoría continua y eficiente puede ayudar a prevenirlos.

El fraude está relacionado directamente con la contabilidad y la Auditoría, ya que los Contadores Forenses juegan un papel importante tanto en las medidas de prevención como en las de detección de delitos, y en los casos de indicios de fraude, en los procesos de investigación.

De acuerdo con la Asociación de Examinadores Certificados de Fraudes – ACFE ²⁹ el fraude se define como “La utilización del cargo de una persona para su enriquecimiento personal a través del mal uso o mala aplicación, de manera deliberada, de los recursos o activos de propiedad del empleador”.

²⁹ VELA Ayala, Horacio El Contador Forense, Primera edición, Bogotá, legis. Pag 84

Para la ACFE, todos los esquemas de fraude tienen en común cuatro elementos que tipifican dicha actividad:

- Es clandestina;
- Viola la confianza otorgada al perpetrador por la organización víctima para el cumplimiento de sus obligaciones;
- Es cometida con el propósito de beneficiar financieramente al delincuente, de manera directa o indirecta, y
- Representa costos para el empleador, que pueden corresponder a activos, ingresos o reservas.

El más reciente informe sobre este fenómeno, fue publicado en 2006 bajo el título: “Informe a la Nación sobre el Fraude Ocupacional y el Abuso” de acuerdo a un estudio de 1.134 casos de fraude en Estados Unidos.

A partir de este estudio³⁰, se definieron tres categorías o modalidades del fraude:

- Apropiación de activos. Incluye el robo o uso indebido de activos de la organización.
- Corrupción. Bajo esta modalidad, los perpetradores utilizan su influencia en las transacciones de negocios, con el objeto de obtener beneficios para sí o para otra persona, contrario a su obligación con el empleador o los derechos de un tercero.

³⁰ VELA Ayala, Horacio El Contador Forense, Primera edición, Bogotá, legis. Pag 85

- Fraude a los estados financieros. Involucra generalmente la falsificación de los estados financieros. La forma más común consiste en sobrestimar los ingresos y los activos y subestimar los costos y gastos y los pasivos, siempre que se trate de fraude a terceros. Cuando se trata de defraudar a los fiscos las tendencias generalmente van en la dirección opuesta.

Quizá unos de los puntos más importantes para el tema en mención, es conocer los mecanismos a través de los cuales los delitos son detectados. Esta información resulta valiosa para diseñar, con base en elementos de juicio, los mejores mecanismos de defensa contra el fraude.

De acuerdo al estudio de la ACFE los dos mecanismos de detección de fraude más efectivos son la denuncia y la Auditoría interna, algo probablemente sorprendente si se relaciona con el alto porcentaje de inclinación que tienen las diferentes organizaciones para la implementación de la Auditoría externa.

La razón para que los resultados de la Auditoría interna superen los de la Auditoría externa, puede estar vinculada con el hecho de que la Auditoría externa es cíclica, mientras que los auditores internos son de tiempo completo y tienen un mayor contacto con los asuntos de la organización.

Sostiene Estupiñán ³¹ que cualquier empresa está en riesgo de fraude y sus directivos deben manejar profesionalmente ese riesgo, aplicando las mismas técnicas que se aplicarían a todos los problemas del negocio: analizar el alcance y la escala del riesgo, desarrollar una estrategia para minimizarlo, e implementar estrategias.

³¹ ESTUPIÑAN Gaitán, Rodrigo, Control interno y fraudes con base en ciclos transaccionales. Bogotá, Ecoe Ediciones 2008

Dentro de las organizaciones existen una serie de factores que tienden a incrementar el riesgo del fraude, por esto es importante que se realice un examen y un análisis exhaustivo de los aspectos que tienden a ser más susceptibles de esta problemática y permita prevenirlo.

9.1.2 Corrupción

La ONG Transparencia por Colombia define la corrupción como “El abuso de posiciones de poder o de confianza, para beneficio particular en detrimento del interés colectivo, realizado a través de ofrecer o solicitar, entregar o recibir, bienes en dinero o en especie, en servicios o beneficios, a cambio de acciones, decisiones u omisiones”³².

Cuando se menciona corrupción y más en un país como Colombia, la referencia más inmediata son los funcionarios públicos y los políticos como se expresa comúnmente, quienes en el ejercicio de sus funciones manejan, desvían o trasladan recursos para su propio beneficio. Pero a pesar de esta concepción, en el marco de la Auditoría Forense se ha demostrado que gran parte de la corrupción la comete el sector privado.

En el caso particular de Colombia, y principalmente para los empresarios, la corrupción se ha convertido en un factor que dificulta la realización de negocios para las empresas Colombianas debido a que las prácticas corruptas van en aumento.

³² CORPORACIÓN TRANSPARENCIA POR COLOMBIA, CAPITULO TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.transparenciacolombia.org.co/LACORRUPCION/tabid/62/language/es-ES/Default.aspx>>

A pesar de los numerosos casos de corrupción y de robo de los recursos públicos que hasta ahora se han presentado en el país, la lucha contra este fenómeno para el Gobierno ha pasado a segundo plano, pues ahora la prioridad es el conflicto armado.

Aunque Colombia cuenta con una serie de normas y leyes como la ley 1474 de 2011 o Estatuto Anticorrupción para avanzar en la lucha contra la corrupción, el fortalecimiento de los grupos armados ilegales y el narcotráfico han contribuido con el debilitamiento de la gobernabilidad y por ende se genera un espacio y oportunidades propicias para el auge de la corrupción.

Los objetivos de los actores de la corrupción son estructurales y ambiciosos “pues van más allá de lo económico, para buscar la consolidación de poder político y territorial y legitimación social. Combatir este fenómeno creciente que produce efectos corrosivos sobre la sociedad colombiana en sus distintos ámbitos, requiere comprender cómo y dónde se manifiesta y diseñar reformas y medidas más complejas, profundas e integrales que las convencionalmente aplicadas a la lucha contra la corrupción”³³.

Según el Artículo de la revista SEMANA ³⁴ “Son varios los factores que alimentan la corrupción. Y en todos ellos hay un elemento común: la tendencia de buen número de colombianos para aceptar, inculcar y ayudar a perpetuar la cultura del vivo”.

³³ COPORACIÓN TRANSPARENCIA POR COLOMBIA. [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.transparenciacolombia.org.co>>

³⁴ REVISTA SEMANA, Cinco razones por las que la corrupción no para de crecer [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.semana.com/nacion/cinco-razones-corrupcion-no-para-crecer/160318-3.aspx>>

Este mismo artículo describe las cinco razones por las que la corrupción no para de crecer:

- Instituciones débiles. Los individuos por naturaleza compiten para satisfacer intereses, sin embargo, las normas e instituciones incluidas las que regulan los comportamientos de los individuos (como Contraloría, Fiscalía y Procuraduría) siguen siendo débiles.
- Se acepta y no se denuncia. Los empresarios admiten que los sobornos permiten agilizar los procesos para contratar con el Estado, y no pagarlos implica perder del negocio.
- Las bajas penas, los vacíos de las leyes y la dispersión de la mismas (que el Estatuto Anticorrupción intentó agrupar) y las pocas y bajas condenas a los corruptos de cuello blanco no solo desestimulan la denuncia, como lo reconoció la fiscal General, Vivian Morales, sino que alimenta la cultura de la corrupción.
- Falta de protección a testigos. El miedo y el estigma hacia quien denuncia es un punto a favor de los corruptos. Los funcionarios no denuncian porque piensan que no va a pasar nada, también porque les da miedo a perder el puesto y al desprestigio.
- Falta de Educación. el país no tiene un canal claro para denunciar. Al ciudadano le cuesta saber dónde puede denunciar e identificar si determinado delito es competencia de la Procuraduría, la Contraloría o la Fiscalía.

- Falta de información. Existe falta de transparencia en la contratación pública y las entidades del Estado no cumplen con su obligación de hacer públicos todos los procesos de contratación que realizan.

9.1.3 Auditoría Forense del fraude

Dado el aumento de los casos de fraude y corrupción, se ha generado una fuerte demanda en la contratación de examinadores e investigadores del fraude; las respuestas a esta necesidad han llevado al desarrollo de la Auditoría del fraude y de la Auditoría forense.

Como se ha mencionado, la Auditoría Forense se considera como una disciplina nueva, “mucho más efectiva que las Auditorías de los estados financieros y operacional de corte tradicional; actualmente la investigación del fraude en los libros de las cuentas y en las transacciones comerciales requiere de habilidades combinadas de un auditor con conocimiento en el tema y de un investigador criminal, no existiendo en los Contadores ambas características. Como alternativas se ha dicho que es necesario familiarizar a un Auditor con las reglas, principios, técnicas y métodos de investigación criminal, o proveer a los investigadores del crimen con algún conocimiento de contabilidad y con las reglas, principios, técnicas, y métodos de la Auditoría”³⁵.

La globalización de la economía, el fraude y la corrupción crecen más, por tanto es necesario que existan más Auditores Forenses y mejores técnicas para su detección y reducción. Para afrontar este problema, y lograr que se perfeccionen

³⁵ ESTUPIÑAN Gaitán, Rodrigo, Control interno y fraudes con base en ciclos transaccionales. Bogotá, Ecoe Ediciones 2003

más los contadores en la etapa de la investigación, Bologna y Lindquist citados por Estupiñan, establecieron los siguientes trece principios básicos:

1. La Auditoría del fraude es diferente a la auditoría financiera. Es más un conjunto mental que una metodología.
2. Los Auditores del fraude son diferentes de los auditores financieros. Se centran en excepciones, rarezas, irregularidades contables, y patrones de conducta, no en errores y omisiones.
3. La Auditoría de fraude se aprende principalmente de la experiencia, no en los textos de auditoría o en los papeles de trabajo del último año. Aprender a ser un auditor de fraude significa aprender a pensar como un ladrón “¿Dónde se encuentran los vínculos más débiles en esta cadena de controles internos?”
4. Desde una perspectiva de auditoría financiera, el fraude es la representación equivocada e intencional de hechos financieros de naturaleza material. Desde una perspectiva de auditoría del fraude, este es una representación equivocada y material de hechos económicos.
5. Los fraudes se cometen por razones económicas, egocéntricas, ideológicas y sicóticas. De las cuatro, el motivo económico es el más común.
6. El fraude tiende a abarcar una teoría estructurada alrededor de motivos, oportunidades y beneficios.
7. El fraude en un ambiente contable computarizado puede ser cometido en cualquier etapa del procesamiento -entrada, proceso y salida-. Los fraudes de entrada (ingresos de datos falsos y fraudulentos) son los más comunes.

8. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del nivel más bajo incluyen malversaciones (cuentas por pagar, nómina, reclamos por beneficios y gastos).
9. Los esquemas fraudulentos más comunes de los empleados del nivel más alto incluyen «alteración de utilidades» (diferir gastos, registrar ventas demasiado temprano, sobrevalorar inventarios).
10. Los fraudes contables se causan más a menudo por ausencia de controles que por pérdida de controles.
11. Los incidentes del fraude no están creciendo exponencialmente, pero las pérdidas por fraude sí.
12. Los fraudes en contabilidad se descubren más a menudo por accidente que por propósito o diseño de la auditoría financiera. Cerca del 90% de los fraudes financieros se descubren por accidente.
13. La prevención del fraude es asunto de controles adecuados y de un ambiente de trabajo que alto valor a la honestidad personal y al trato justo.

9.1.4 Casos de Corrupción en Colombia

Con el apoyo investigativo de Transparencia por Colombia³⁶, la universidad de Chile realizó un análisis de los casos más emblemáticos de corrupción en Colombia en los sectores público y privado.

Los casos que se mencionan a continuación son una pequeña muestra de las diversas modalidades de corrupción en Colombia, donde se evidencian actores implicados y víctimas de las mismas.

La fuente de estos casos es:³⁷

9.1.4.1 Interceptación del departamento administrativo de seguridad (das)

El Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) es señalado de interceptar las líneas telefónicas y los correos electrónicos a diferentes personajes públicos colombianos desde el año 2000. El escándalo estalló al revelarse que entre abril y mayo de 2006, época preelectoral donde el presidente Uribe hacía campaña para su primera reelección, habían sido interceptadas más de 100 personas. Entre estas se destacan candidatos a la presidencia, miembros de la oposición, magistrados de las Altas Cortes, periodistas, entre otros.

La directora del DAS María del Pilar Hurtado (2007 - 2008), dijo que el Presidente de la República había ordenado investigar a los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, dados los rumores de posibles nexos con narcotráfico. Durante tres

³⁶ Transparencia por Colombia es una organización sin ánimo de lucro creada en 1998, cuya misión es liderar desde la sociedad civil la lucha integral contra la corrupción y por la transparencia, en lo público y en lo privado.

³⁷UNIVERSIDAD DE CHILE , Facultad de Derecho, [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.cdh.uchile.cl>>

meses fueron interceptadas 1.900 llamadas de los magistrados de la Corte Suprema.

Según un detective del DAS, al estallar el escándalo fueron destruidos CDs, discos duros, archivos de voces y documentos confidenciales en la sede principal del DAS en Bogotá. Adicionalmente se evidenció una relación informal entre la Presidencia de la República y el DAS en la cual cualquier alto funcionario de Palacio podía hacer solicitudes a esa entidad. También se reveló que interceptar los teléfonos era un servicio cobrado con tarifas que dependían del tiempo y de la persona objeto de vigilancia.

Conductas reprochables

- Abuso de funciones de autoridad
- Asociación Ilícita
- Delitos informáticos
- Falsificación de documentos/Usos maliciosos de Documentos

Actores implicados

- Servicio de Inteligencia - Departamento Administrativo de Seguridad DAS
- Poder Ejecutivo - Presidencia de la República
- Poder Judicial - Corte Suprema de Justicia

Actores afectados

- Alcaldes(as) de la ciudad de Bogotá 2004-2011
- Colaborador/Asesor(a) legal/Abogado del magistrado César Julio
- Columnistas de Medios de Comunicación
- Congresistas/Diputados(as)/Senadores(as)
- Directores(as) de Medios de Comunicación
- Electores(as)

- Magistrados(as) de la Corte Suprema de Justicia
- Ministro del Interior

9.1.4.2 Caso DMG – financiamiento de campañas

DMG, es la sigla con la que se dio a conocer la multimillonaria empresa de David Murcia Guzmán, captadora ilegal de dinero que funcionaba bajo el esquema de “pirámides financieras”, en el que los responsables pagaban altos rendimientos con el dinero de nuevos clientes captados en cadena. Luego de tres años de estar operando bajo el esquema de pirámide y con más de 30 empresas constituidas, el Gobierno Nacional decide intervenir la firma DMG por los delitos de enriquecimiento ilícito, lavado de activos, concierto para delinquir, captación ilegal de dineros del público y cohecho. Después de algunos meses de ser intervenida la empresa DMG, se conoció la noticia en la que señalaban que la empresa intervenida tenía en sus bodegas guardados los documentos con las firmas para convocar un referendo para la reelección presidencial, y que la empresa de transporte de valores Transval, que transportó los documentos sin cobrar por este servicio, tenía como accionista a la firma Proval, la cual a su vez tenía acciones en DMG.

Debido a esto se inició una investigación sobre la financiación de la campaña por la reelección en la que se encontró que \$5.000 millones de pesos colombianos (US\$2.590.000) no fueron declarados a las autoridades competentes, y la violación de los topes fijados por la ley. Al parecer se recibieron y gastaron alrededor de \$1.900 millones de pesos colombianos (US\$98.300). David Murcia Guzmán en declaraciones hechas durante la audiencia de juzgamiento señaló que aportó no menos de \$5.000 millones de pesos colombianos (US\$2.590.000) para la financiación del proceso logístico del referendo: aviones, helicópteros y

vehículos blindados, y en la compra de camisetas, gorras y papelería, actividades que se realizaron a solicitud del Comité Promotor del Referendo para la Reelección de Uribe.

Adicionalmente, se conoció la noticia de que la campaña electoral de Samuel Moreno a la Alcaldía de Bogotá, pudo haber sido financiada por este grupo. Al respecto se señaló que David Murcia Guzmán, y William Suarez presidente de la comercializadora DMG, se reunieron con el Personero Distrital de Bogotá, Francisco Rojas Birry, en la casa de María Eugenia Rojas, madre del alcalde Samuel Moreno, con el fin de conocer su posición frente a la candidatura de Enrique Peñalosa (principal contendor político de Moreno Rojas), quien cuestionaba y atacaba a DMG. No obstante, en las investigaciones hechas por la Fiscalía General de la Nación, fueron encontradas grabaciones donde funcionarios de DMG acordaban la entrega de \$200 millones de pesos colombianos (US\$103.000) al personero Rojas Birry, quien recibió cargos por parte de la Fiscalía por enriquecimiento ilícito.

Conductas reprochables

- Asociación Ilícita
- Cohecho/Soborno/Extorsión
- Enriquecimiento ilícito
- Fraude Electoral
- Lavado de dinero

Actores implicados

- Poder Ejecutivo
- Gobierno Local
- Gobierno Regional
- Empresa Privada-DGM

Actores afectados

- Candidatos(as) Competidores(as)
- Electores(as)
- Ciudadanía

9.1.4.3 Caso los NULE

Los Nule son un grupo de tres empresarios Guido, Manuel y Miguel, que desde 1992 han conformado más de 30 empresas de ingeniería civil, y facturan anualmente más de US\$200 millones. Guido Nule es hijo del ex Ministro de Minas, Guido Nule Amín y sus primos, Manuel y Miguel Nule son hijos de Miguel Nule Amín, ganadero, ex Gobernador del Departamento de Sucre y tres veces concejal de la Ciudad de Barranquilla. En junio de 2004 los Nule obtuvieron la concesión del megaproyecto vial más importante del país, la autopista Bogotá-Girardot. Su mayor socio en esta obra, que participó con el 25% de la concesión, fue Alejandro Char, hijo del ex senador y empresario del Atlántico Fuad Char, cuñado de Guido Nule. Cuatro días después de obtener la adjudicación de concesión de la autopista se empezó a modificar el contrato. Hasta el 2008 se habían presentado 18 variaciones que incluyeron cambios de fechas, ampliación de plazos, cambios técnicos modificaciones de cláusulas y adiciones de recursos. Adicionalmente, el Instituto Nacional de Concesiones – INCO- le reconoció a la concesión el pago de US\$13.957.694, ocasionados por la construcción de nuevas obras.

Para financiar la construcción de la Autopista Bogotá – Girardot, en el año 2006 la Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE) le prestó al grupo US\$13.441.000, incautados al narcotráfico y destinados a la construcción de cárceles y para la administración de justicia. Los Nule le incumplieron a la Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE) con el pago de US\$7.000.000. Según la Contraloría

General de la Nación, dicha transacción -que no revistió ilegalidad- dejó en evidencia debilidades que ponen en riesgo inversiones tan significativas. Por otro lado, en el 2008 fueron señalados de usar recursos de regalías mineras que tienen destinación específica, al encontrar cómo Manuel Nule Velilla (MNV S.A.), hace parte de la unión temporal que audita las regalías del Departamento del Casanare. Pero, además, que MNV S.A., se benefició de U\$2.070.000 de esos fondos, a través del consorcio vial de la autopista Bogotá-Girardot. A finales del 2007, la Procuraduría inicia investigación disciplinaria preliminar por supuesto tráfico de influencias a: Juan Carlos Vives, ex director de la DNE, Carlos Albornoz actual director de la DNE, 15 funcionarios de la DNE. En el 2008 la Contraloría General de la Nación abrió un proceso de responsabilidad fiscal por lo que considera "un detrimento al erario" en el préstamo de la DNE al grupo Grupo Nule. Por esto instauró demandas contra las firmas MNV y Gas Kpital del mismo grupo.

Conductas reprochables

- Tráfico de influencias

Actores implicados

- Empresas Privadas - Grupo Nule
- Otra institución pública - Instituto Nacional de Concesiones (INCO)
- Otra institución pública - Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE)

Actores afectados

- Beneficiarios(as) de las Políticas Públicas
- Ciudadanía

Los casos anteriormente mencionados son solo una muestra de la corrupción al interior de Colombia, unos de corte económico, otros no tanto, pero presentes en ambos sectores económicos tanto públicos como privados, la Contabilidad como un claro sistema de información esta llamado por responsabilidad social a ser un

mecanismo de prevención y acción frente a estas situaciones, y el Auditor Forense en el ejercicio de su trabajo hacer uso de este sistema para soportar la evidencia y cumplir con su tarea como auxiliar de la justicia.

9.2 El Auditor Forense en el proceso tributario

Todos los procesos contables son de suma importancia y siempre van a estar enfocados en dar resultados e información para el público en general o usuarios de la información, de tal manera que por eso el Contador público en el ejercicio de su profesión tiene la facultad de dar fe pública de la información económica que prepara y presenta frente a una sociedad y frente a los diferentes entes administrativos y Gubernamentales.

La Contabilidad como una de sus actividades principales se encarga de determinar los tributos bien sean directos o indirectos que serán cancelados a las diferentes entidades de inspección y control, el proceso contable dentro de los procesos tributarios es una de las pruebas fehacientes para su determinación además de estar apoyado en el ESTATUTO TRIBUTARIOS que es aquel que determina los procedimientos, sanciones e informes que deben presentasen con respecto al pago del impuesto.

Todas las entidades jurídicas y naturales por el simple hecho de generar una actividad económica deben estar sujetos al pago de impuestos y por tal motivo sometido al régimen impositivo. De esta manera la contabilidad o la información que a partir de estos hechos económicos se proporcione para el pago del tributo se convertirá en el fundamento de la imposición de la tasa y el valor a pagar.

Los Contadores Públicos son los responsables de presentar dicha información y son los encargados de todo el sistema contable, pero los Auditores Forenses o Contadores forenses encaminan su trabajo en aspectos particulares de este sistema donde se presentan las falencias, los errores, omisiones y/o fraudes. Por tal motivo antes de emitir un informe puntual debe hacer relevancia en la tenencia y la forma en que la contabilidad se lleva, para así tener concordancia con su dictamen y que los papeles de trabajo o documentos se conviertan en acervos probatorios.

El Gobierno dentro de las facultades que tiene establece en el artículo 44 de la ley 222 de 1995 la importancia de los soportes contables y financieros como fundamento principal de lo plasmado en los estados financieros. Lo cual también se fundamenta por el decreto 2649 de 1993.

A partir de ello el Auditor Forense puede tomar como prueba fundamental los soportes y libros contables, pero antes de esto hay que precisar que solamente serán tenidos en cuenta si dichos libros son llevados como lo menciona el Código de Comercio y si los mismos están debidamente registrados ante Cámara y Comercio.

Ahora bien, dentro de lo que reglamenta el tributo también toma importancia los libros y demás soportes contables, ya que dentro del contenido normativo del Estatuto tributario se hace alusión en su artículo 772, Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor siempre que se llevan en debida forma. Y así en sus artículos de este numeral en adelante hasta el artículo 777 que finaliza puntualizando en la importancia que toma la certificación o la emisión de un juicio por parte de los profesionales de la Contaduría pública para ser tenidos en cuenta en las diferentes entidades de inspección, control y vigilancia y ante el ente de la jurisprudencia.

Pero no solo es importante hacer el registro de los libros diario y mayor, si no también cobra importancia el registro del libro de inventarios y balances lo cual se dispone por el artículo 52 del código de comercio y el artículo 129 del decreto 2649 de 1993 que para efectos tributarios es necesario en la determinación del impuesto de renta.

Por otro lado no solo para las entidades jurídicas ante el régimen impositivo es necesario llevar los libros si no que también como lo establece el Estatuto Tributario en sus artículos 364, que manifiesta que las entidades sin ánimo de lucro están obligados a llevar libro de contabilidad registrados, como lo es para los entes o personas del régimen simplificado como lo manifiesta el artículo 616 del ESTATUTO TRIBUTARIO.

La presentación de la información anterior debe encontrarse de forma impresa, a pesar que la norma permita el uso de medios electrónicos para el procesamiento de los mismos y además permita incorporar los hechos económicos dentro de los avances tecnológicos que se encuentra reglamentado por el artículo 2035 del código de comercio.

Por otro lado la Reglamentación de los libros contables y los libros de comercio esta apoyados por el código de comercio y por el decreto 2649 de 1993 para lo cual ambos en sus conceptos normativos sustentan en similitud algunas disposiciones, como:

LIBROS DE CONTABILIDAD, OBLIGATORIOS Y AUXILIARES	Art. 49 del C. de Co.
	art. 125 D. 2649 de 1993
COMPROBANTES	Art. 51 del C. de Co.
	Art. 124 D- 2649 de 1993

INVENTARIOS y BALANCES	Art. 51 del C. de Co
	Art. 129 D. 2649 de 1993

ARMONIA	Art. 59 del C. de Co
	Art. 124 D. 2649 de 1993

lo anterior demuestra la igualdad y la uniformidad de la norma en cuanto a la normatividad y las disposiciones para generar por parte del Contador Público, el Contador Forense o el fisco el mismo juicio de los hechos económicos donde se precise errores o bien se detecten fraudes.

9.2.1 El papel del revisor fiscal en cuanto el procedimiento tributario

Todos los profesionales que participan del procesamiento de los hechos económicos contraen una importante responsabilidad y son testigos fundamentales de que la información que se está presentando es veraz y cumple con todos los requisitos legales.

Pero uno de ellos es característico porque es el que “culmina” dicho proceso argumentando en su dictamen o expresando su opinión en cuanto al resultado de la información plasmada en los estados financieros. El Revisor Fiscal tiene como principal función dictaminar y brindar una lectura crítica de los estados financieros además de tener otras funciones que están contempladas en artículo 207 del C. de Co. (Código de Comercio) En general; pero bien sabemos que de acuerdo a la

clase de entidad el Revisor fiscal tendrá unas obligaciones específicas pero sin salir de sus perspectivas generales de detección, inspección y control.

Además aparte de tener una normatividad que regula e implanta obligaciones también existe dentro del cúmulo de normas del C. de Co. La elección (art. 204) y sobre que se le implanta inhabilidades. Y por otro lado las sanciones que se imprimen a su trabajo.

<i>El Revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.</i>	<i>Art. 211 del C. de Co.</i>
<i>El Revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.</i>	<i>Art. 212 del C. de Co.</i>
<i>El Revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214, será sancionado con multa hasta de veinte mil pesos, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta u omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá imponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.</i>	<i>Art. 216 del C. de Co</i>

<p><i>La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de la profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de personas jurídicas. Tratándose de balances se presumirá además, que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.</i></p> <p><i>PARAGRAFO. Los Contadores Públicos, cuando otorguen Fe Pública en materia contable se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes.</i></p>	<p>Art. 124 D. 2649 de 1993</p>
---	-------------------------------------

El anterior derrotero de normas comprende las facultades y las sanciones que ha concedido el Estado Colombiano a los profesionales de Contaduría Pública en el ejercicio de Revisores Fiscales y respondiendo al cuidado y a la diligencia de dar Fé Pública y confianza ante la emisión de los estados financieros.

En cuanto a los procesos tributarios la relación existente con el trabajo del Revisor Fiscal y la importancia que toma dentro de la legislación tributaria no está clara, para eso antes, daremos varias definiciones.

Según pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública la Resolución Técnica N° 7 dice que: “la Certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del Contador Público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica”

Particularmente, la Certificación Literal de Estados Contables, significa que el Contador no exprese ninguna opinión técnica sobre la información que contienen los mismos y se limite a expresar que esta surge de registros contables.

Por otra parte, el Informe Breve sobre Estados Contables es el usualmente utilizado por los profesionales cuando dictaminan sobre éstos. A diferencia de la Certificación, el mismo se sustenta en el trabajo de Auditoría realizado, el que permite expresar su opinión, o abstenerse de emitirla, sobre la información que contienen dichos Estados Contables.

A partir de la vigencia de la Resolución de Consejo Superior N° 19/2006, la que es aplicable exclusivamente para entes pequeños según los define la Resolución Técnica N° 17 en el Anexo “A”, el Contador deberá utilizar su propio criterio para evaluar la necesidad de emitir una Certificación o un Informe Breve sobre los Estados Contables.

En cambio la ley 222 de 1995 define en su pliego de normas específicamente artículo 37 y 38 lo siguiente: artículo 37 “El representante legal y el Contador Público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros” y artículo 38.

“Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del Revisor Fiscal o, a falta de este, del Contador Público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas”.

Y por último el Decreto 2649 en su artículo 33 dice: “Son estados financieros certificados aquellos firmados por el representante legal, por el Contador Público que los hubiere preparado y por el Revisor fiscal, si lo hubiere, dando así testimonio de que han sido fielmente tomados de los libros.

Son estados financieros dictaminados aquellos acompañados por la opinión profesional del Contador Público que los hubiere examinado con sujeción a las normas de Auditoría generalmente aceptadas”.

Pero como afirmábamos en un principio el solo hecho de tener un dictamen o una certificación no es prueba veraz de que lo que se está registrando esta correcto en debida forma, ya que en este caso podrían estarce evadiendo soportes que sean fundamentales y sean participes activos del cálculo o imposición del tributo, para lo cual el Auditor Forense debe considerar dentro de los dictámenes o las certificaciones los soportes que fundamenten el hecho generador. Por consiguiente y en apoyo a esto el ESTATUTO TRIBUTARIO en su articulo 781 dice.

“El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no

presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.”

De lo anterior establecemos un juicio crítico sobre lo que las normas plantean en la diferencia del dictamen y la certificación; y de su importancia dentro de los acervos probatorios para la jurisdicción.

De lo contrario y en similitud las citadas normas nos hacen concluir en que antes de presentarse el dictamen, los estados financieros deben encontrarse certificados por el Representante Legal y el Contador Público y que posterior a esto, el Revisor fiscal como miembro de control y vigilancia dentro de la entidad emite un dictamen que es acompañado de una opinión y de un examen sobre el cumplimiento legal de la tenencia y a presentación de los hechos económicos.

Entonces en ese orden de ideas, el Contador Público es el único responsable de certificar los Estados Financieros, el Revisor Fiscal los dictamina y un tercero claro está profesional del área y externo a la entidad, podrá emitir una opinión de los mismos.

En cuanto a la participación del dictamen del Revisor fiscal dentro de la legislación tributaria el ESTATUTO TRIBUTARIO como lo mencionábamos anteriormente en su artículo 777 dice. “Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes”.

Y de otro lado el ESTATUTO TRIBUTARIO hace parte dentro de sus certificaciones con lo mencionado en el artículo 581 que dice. “Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes,

responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

- Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.
- Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.
- Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones”.

Para concluir esta parte donde identificamos los aspectos y la normatividad que genera una estrecha relación entre el Revisor Fiscal y la legislación tributaria concluimos, que la contabilidad siendo llevada en debida forma establece y proporciona la información necesaria para el cálculo del tributo, que la legislación tributaria no tiene o no contempla requisitos adicionales que no estén comprendidos en las anteriores normas citadas (ley 222 de 1995 y el Decreto 2649 de 1993) y que la información que se consigna para la elaboración de las declaraciones deben ser la realidad fiel de los libros del contribuyente.

9.2.2 La legislación tributaria y las pruebas contables para el Contador Forense

Al igual que la normatividad vigente, el profesional de Contaduría Pública y la jurisprudencia no establece mas acervos probatorios si no aquellos que están contemplados en las mismas y que particularmente generan dentro de sus compendios normativos similitudes entre lo que se quiere vigilar, controlar, inspeccionar o bien, se quiera tener como fundamento dentro de un proceso penal.

Ya anteriormente realizamos el derrotero normativo de los requisitos y las disposiciones que imparten en su ejercicio tributario al Contador Forense, llegamos a la conclusión que los libros contables son dentro de los procesos penales pruebas y que para ello debían cumplir con ciertas características o requisitos. Por otro lado la contabilidad en los procesos tributario, en el calculo de impuesto, en su presentación, en la demostración de la información plasmada hace estrictamente necesario una conciliación con los libros auxiliares y que la declaración como comprobante externo ante el estado y demás entes, debe corresponder a la radiografía de la realidad fiscal de aquel al que se le aplica el régimen impositivo.

Los procesos tributarios de las entidades no son la excepción en cuanto es necesario, claro está cuando lo amerite someterse a una Auditoria Forense, entonces es allí cuando se da origen a una investigación que tendrá como principal objetivo el examen de los papeles de trabajo como inicio del hecho económico, los libros auxiliares y demás soportes contables, que precisaran la inconsistencia y por consiguiente el fraude.

Ahora bien las declaraciones tributarias como lo manifiesta el ESTATUTO TRIBUTARIO en su artículo 581, dice que deben contener la firma que certifica la información diligenciada en ella y que proporciona confiabilidad en los valores ajustados y hechos específicos mencionados por la citada norma. Lo cual siendo de forma contraria tendría sanción penal para el Revisor o Contador.

Es importante considerar la importancia en todo tipo de inspección de información que se brinde a partir de una Auditoría o una Revisoría Fiscal debe ser realizada por un profesional competente que cumpla con los requisitos mínimos de conocimientos y técnicas de investigación Contable, Legal y Financiera, que sea idóneo para emitir pruebas o identificarlas y que su trabajo pueda ser tenido en cuenta por las entidades reguladoras del régimen contributivo, los jueces en la vía contenciosa que puedan eximir a los estrados judiciales y a los jueces de arbitramento de numerosos casos con vacíos en el desconocimiento en cuanto a materia contable respecta.

Por eso para la realización de una inspección o una Auditoría Forense Tributaria cualquier aspecto, prueba física, testimonio e información externa permita pueden ser incluidos dentro de las pruebas requeridas.

9.2.3 El Auditor Forense como testigo o perito experto dentro del proceso tributario

Ya después de haber reglamentado todo los procesos tributarios, de desarrollar el campo de acción y los elementos de hechos probatorios, entramos a desarrollar el perfil del Contador o Auditor Forense cuando sea participe de una acción legal contra un hecho delictivo de carácter tributario y que pueda ser actor ante la justicia bien sea como testigo experto o perito.

Como todo lo anterior desarrollado el Auditor o Contador Forense también dentro del despliegue normativo del ESTATUTO TRIBUTARIO está reglamentado y hace parte de los procesos que adelanta la administración frente a los hechos de corrupción. Como lo manifiesta el artículo 784 del ESTATUTO TRIBUTARIO que dice. “Para efectos de las pruebas periciales, la Administración nombrará como

perito a una persona o entidad especializada en la materia, y ante la objeción a su dictamen, ordenará un nuevo peritazgo. El fallador valorará los dictámenes dentro de la sana crítica”. Para lo cual asigna al perfil del Contador Forense o Auditor el papel de perito, y que el mismo presentará pruebas de lo inspeccionado y que emitirá un dictamen, que al igual está reglamentado en el artículo 785 del ESTATUTO TRIBUTARIO que dice. “La fuerza probatoria del dictamen pericial será apreciada por la oficina de impuestos, conforme a las reglas de sana crítica y tomando en cuenta la calidad del trabajo presentado, el cumplimiento que se haya dado a las normas legales relativas a impuestos, las bases doctrinarias y técnicas en que se fundamente y la mayor o menor precisión o certidumbre de los conceptos y de las conclusiones. Y que se presentara en base a los juicios profesionales especializados del Auditor o Contador Forense.

Por otro lado en acompañamiento en la labor del perito este debe ser designado y cumplir a cabalidad con lo mandado por el artículo 236 del Código de Procedimiento Civil. Donde se argumenta la finalidad de la solicitud de un perito y las características que debe tener su intervención como actor de la justicia.

Entonces por consiguiente la labor fundamental del perito como Auditor o Contador es ser actor, auxiliar y prueba o testigo pericial dentro de los proceso en los tribunales y que como característica fundamental no carezcan de objetividad y certeza las apreciaciones que emanen de su dictamen.

9.3 El Auditor Forense frente al Delito de lavado de activos

Los delitos económicos son un factor en aumento y cada vez con ayuda de diferentes herramientas, entre ellas y principalmente la tecnología es más complicado para el profesional detectarlo, es por eso que las capacidades de un

Auditor Forense y sus habilidades deben evolucionar conforme los sistemas, los procesos y la tecnología.

La palabra delito hace referencia a una conducta, acción u omisión típica descrita por la ley, esto quiere decir que en un marco legal que es una acción antijurídica y que implica un sanción establecida de igual manera por la ley.

La delincuencia avanza de forma rápida y se ajusta a la diversidad de los negocios y no diferencia uno de otro, actúa en todos los sectores económicos. El contrabando, el fraude físico, el lavado de activos entre otros son solo muestras del ingenio de la delincuencia para burlar las leyes y comerciar al margen de la legalidad. El Auditor Forense juega un papel muy importante frente al delito ya que su figura de auxiliar de la justicia implica velar por el cumplimiento de la ley de acuerdo a la función que realice.

Uno de los delitos frente a los que la profesión contable en su ejercicio ha batallado es el lavado de activos, en este tipo de delito toman parte activa los Auditores Forenses frente a la detección ya sea en libros, archivos, registros y cruces de información, actuando como apoyo al sector ya sea privado o público para el fortalecimiento, instauración y mantenimiento de los controles para este delito.

La IFAC define el lavado de activos como³⁸: “una canalización de efectivo a otros fondos, generalmente proveniente de actividades ilícitas, usando negocios

³⁸ INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, [Citado 07 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.ifac.org/publications-resources/anti-money-laundering-2nd-edition-0>>

legalmente constituidos y funcionales esto con el fin de mantener oculta la fuente de estos recursos”.

Según explica Cano ³⁹ las investigaciones de lavado de dinero y activos se deben adelantar de acuerdo con una metodología de tipo general que se puede ir adaptando a los requerimientos de cada caso y en ello juega un papel importante las muestras y los documentos que se analizan.

El proceso que se enmarca en este tipo de investigación, tiene unas características de común ocurrencia, esto permite establecer procedimientos primarios o básicos para planear la Auditoría y ejecutar el trabajo para la presentación de informes y conclusiones. Mediante la aplicando de la metodología propias de la Auditoría Financiera, los auditores forenses deben armonizar esta con el marco legal del país y las normas que rigen su actividad.

9.4. El Auditor Forense y el Peculado

El peculado es uno de los delitos más sensibles frente a la opinión pública y la sociedad, más porque consiste en la disposición de bienes del estado que se encuentran en custodia de un funcionario Público en el desempeño de sus funciones.

³⁹ CANO C., Miguel. Auditoría financiera forense. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2008. p. 313

Este delito es uno de los más comunes que se efectúan contra la administración pública, en el caso que se trató anteriormente, “Caso los NULE”, es un ejemplo claro de este tipo de delito

Según el fiscal delegado para el caso, los representantes del Grupo Nule son responsables del delito de peculado por apropiación de dinero públicos o bienes del Estado en los contratos por la fase III de Transmilenio y por la reparación de la malla vial en Bogotá, entregados entre los años 2007 y 2008.

En el código penal colombiano en si título III se especifican los delitos contra la administración Pública.

Art. 133. - Peculado por apropiación. Modificado. Ley 190 de 1995, Art. 19. El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis (6) a quince (15) años, multa equivalente al valor de lo apropiado e interdicción de derechos y funciones públicas de seis (6) a quince (15) años.

Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se disminuirá de la mitad (1/2) a las tres cuartas (3/4) partes.

Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salario mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad (1/2).

Art. 134. - Peculado por uso. El empleado oficial que indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas o instituciones en

que éste tenga parte, o bienes de particulares cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, incurrirá en prisión de uno a cuatro años e interdicción de derechos y funciones públicas de uno a tres años. La misma pena se aplicará al empleado oficial que indebidamente utilice trabajo o servicios oficiales, o permita que otro lo haga.

Art. 135. - Peculado por error ajeno. El empleado oficial que se apropie o retenga, en provecho suyo o de un tercero, de bienes que por error ajeno hubiere recibido, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años, multa de un mil a cincuenta mil pesos e interdicción de derechos y funciones públicas de uno (1) a tres (3) años.

Cuando no hubiere apropiación ni retención, sino uso indebido, la pena se reducirá en la mitad.

Art. 136. - Peculado por aplicación oficial diferente. Modificado. Ley 190 de 1995, Art. 32.* El empleado oficial que dé a los bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, aplicación oficial diferente de aquella a que están destinados, o comprometa sumas superiores a las fijadas en el presupuesto, o las invierta o utilice en forma no prevista en éste, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años, (multa de un mil a cincuenta mil pesos)* e interdicción de derechos y funciones públicas de uno (1) a tres (3) años.

* Ley 190 de 1995, Art. 32.- Para los delitos contra la administración pública no contemplados en esta ley que tengan penas de multa, ésta será siempre

entre diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes de acuerdo con la dosificación que haga al juez.

Art. 137. - Peculado culposo. Modificado. Ley 190 de 1995, Art. 32. El empleado oficial que respecto a bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, o bienes de particulares cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, por culpa dé lugar a que se extravíen, pierdan o dañen, incurrirá en arresto de seis (6) meses a dos (2) años, en multa de (un mil a veinte mil pesos)* e interdicción de derechos y funciones públicas de seis (6) meses a dos (2) años.

* Ley 190 de 1995, Art. 32.- Para los delitos contra la administración pública no contemplados en esta ley que tengan penas de multa, ésta será siempre entre diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes de acuerdo con la dosificación que haga al juez.

Art. 138. -Peculado por Extensión. Modificado Ley 190 de 1995, Art. 20. También incurrirá en las penas previstas en los artículos anteriores, el particular que realice cualesquiera de las conductas en ellos descritas sobre bienes:

1- Que administre o tenga bajo su custodia perteneciente a empresas o instituciones en que el estado tenga mayor parte o recibidos a cualquier título de éste.

2- Que recaude, administre o tenga bajo su custodia pertenecientes a asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales.

Art. 139. - Circunstancias de atenuación punitiva. Si antes de iniciarse la investigación, el agente, por sí o por tercera persona, hiciere cesar el mal uso, reparare lo dañado o reintegrare lo apropiado, perdido, extraviado, o su valor, la pena se disminuirá hasta en las tres cuartas partes.

Si el reintegro se efectuare antes de dictarse sentencia de segunda instancia, la pena se disminuirá hasta en la mitad.

Cuando el reintegro fuere parcial, el juez podrá, en casos excepcionales y teniendo en cuenta las circunstancias previstas en el artículo 61, disminuir la pena hasta en una cuarta parte.

Art. 139A. - Adicionado. Ley 366 de 1997, Art. 5. El servidor público y/o empleado oficial que destine recursos del tesoro para estimular o beneficiar directa o por interpuesta persona a los explotadores y comerciantes de metales preciosos con el objetivo de que declaren sobre el origen o procedencia del mineral precioso, incurrirá en prisión de dos a diez años, en multa de cien a quinientos salarios mínimos mensuales y quedará inhabilitado para el desempeño de funciones públicas. Así mismo, en la sentencia se ordenará reintegrar a favor del tesoro público las sumas pagadas.

En la misma pena incurrirá el que reciba con el mismo propósito los recursos del tesoro o quien declare producción de metales preciosos a favor de municipios distintos al productor

Frente a la sensibilidad de este delito el Auditor forense toma parte una vez identificado el caso de fraude y corrupción y comienza el proceso legal, es por esto que el marco jurídico colombiano condena el hecho y le brinda el soporte legal para actuar frente a detección de hechos que indiquen este delito.

10.RESULTADOS

De acuerdo al Objetivo planteado en esta monografía se desarrolló un cuerpo teórico que soporta desde las bases de la Auditoria Forense hasta su estado en la actualidad, Permitiendo así una recopilación, Documentación y análisis conceptual de la misma, el papel de los sistemas como fuente de información, evidencia y apoyo en esta tarea y el alcance frente a la corrupción y el fraude.

Se desarrollaron y documentaron temas fundamentales para el análisis de la Auditoría Forense como los sistemas de Información, Control Interno, Auditoría, fundamentación legal según la Norma Colombiana, perfil profesional de quien ejerce esta actividad y el papel como auxiliar de la justicia y frente a los cosas de Corrupción y fraude.

11. CONCLUSIONES

- La Contaduría Pública como profesión se ha ganado un lugar y un papel importante en la sociedad actual, no solo por su historia y antigüedad, sino por la utilidad y lo que representa hoy para las organizaciones. El marco conceptual y de aplicación de las mismas en la ejecución del trabajo del profesional propende para las entidades una fuente de información, además de la versatilidad de la norma y la elaboración de sistemas hace que esta pueda tomar varios caminos o líneas de acción de acuerdo a la necesidad de los usuarios de la información. Por eso para los profesionales se abre un abanico de posibilidades al momento de ejercerla, es por eso que la Contaduría o la Auditoría Forense como la llaman diferentes autores, como un nuevo campo de acción, no en su aparición pero si en su aplicación, es una nueva propuesta para los nuevos profesionales.
- Los profesionales de la Contaduría pública, necesitan en el siglo XXI una formación integral que conlleve a su amplia capacidad cognitiva desenvolverse y adaptarse a espacios y entidades en pleno desarrollo, para lo cual las universidades deben adaptar un modelo pedagógico que le permita a este tipo de profesionales ser actores, testigos o peritos de la justicia.
- En el trabajo de analizar y conceptualizar de la Auditoría Forense en casos de corrupción y fraude en entidades públicas y privadas, uno de los aspectos más relevantes es que el Auditor Forense en el ejercicio de sus funciones está soportado por un marco legal, que valida sus acciones,

procedimientos no solo desde la Contaduría pública, sino desde la auditora y la legislación colombiana.

- El fraude y la corrupción son factores a los cuales el hombre es susceptible, y frente a esta susceptibilidad se abren grandes posibilidades de ejercer una actividad específica, la Auditoría Forense. Aunque no es una actividad nueva y muchos profesionales actualmente la ejercen académicamente no es muy difundida, sólo ha tomado parte en los últimos años con los crecientes casos de corrupción en los diferentes sectores tanto público como privado.
- La participación de los Contadores públicos en los procesos judiciales o administrativos siempre ha tenido una gran relevancia, en especial en lo que tiene que ver con el aspecto probatorio; sin embargo, hasta ahora esta especialidad de la profesión no ha merecido un interés especial en nuestro país.
- El objetivo de la Auditoría Forense y la Auditoría tradicional tienden a ser confundidos o vistos bajo un mismo esquema. La Auditoría forense va mas allá de la evidencia de Auditoría, esta se centra en el hecho ilícito y presume la mala fe de las personas implicadas; mientras que la Auditoría tradicional se centra en el negocio en marcha, presupone la buena fe, y se basa en una evidencia para dar una opinión.
- Por la alta complejidad de los delitos y fraudes que se cometen, se requiere que el Auditor Forense posea un alto perfil académico, experto conocedor de contabilidad, tributación, control interno, auditoría, finanzas, legislación, técnicas de investigación, entre otras disciplinas.

- La evasión de impuesto y del fisco es quizás uno de los problemas más cruciales para estado colombiano, debido a que la población en general aduce de los malos manejos de las entidades gubernamentales en la ejecución de los mismos, para lo cual sería importante también que dichas entidades se sometieran o existiera una reglamentación específica en cuanto a lo que concierne la aplicación de una Auditoría forense.
- La Auditoría Forense tiende a cobrar mayor importancia debido a su valioso aporte a la aplicación de la justicia, por esto es fundamental que tanto los funcionarios del sistema financiero como fiscales y jueces comprendan el potencial de esta disciplina en la persecución de los diferentes delitos económicos y financieros.
- El impacto de la globalización, el constante crecimiento de los negocios, y el alto uso de las tecnologías en la gestión de las organizaciones, ha llevado a una sensación de mayor riesgo entre los empresarios y entidades de los diferentes sectores, por lo que las compañías no se sienten protegidas contra el delito más temido, el fraude. Para enfrentar dicha situación, es necesario crear un modelo para la realización de una auditoría forense, basado en las características de los modelos de control y de investigación y en los procedimientos y técnicas existentes en la auditoría financiera o interna, que permita contar con herramientas que ayuden a detectar y combatir los delitos cometidos.
- La sociedad en general y todas aquellas personas que ejercen actividades con fines económicos esperan que los profesionales que conforman su equipo de trabajo brinden la suficiente seguridad ante los procesos y los sistemas de las entidades, además minimicen e involucren cualquier aspecto que sea vulnerable al fraude, queriendo decir con esto que los profesionales de la contaduría pública con la aplicación de la rama

especializada puedan adentrar en el proceso de cualquier disciplina para la detección del fraude.

- El objetivo de la Auditoria forense es investigar, evidenciar y auxiliar a la justicia en un proceso legal. ¿en Colombia se cumple el objetivo de la Auditoria Forense? Frente a las funciones que desempeña el Auditor si se cumple, pero en el actuar de la justicia, sus penas y sanciones impuestas a los responsables no compensan las afectaciones generadas, propiciando descontento frente al actuar de la misma

12.RECOMENDACIONES

De acuerdo con los resultados y las conclusiones de esta monografía cabe resaltar que: debido al desconocimiento por parte de las personas , tanto estudiantes como profesiones del área contable y financiera esta especialidad de la Auditoría, La Auditoría Forense, se esté desperdiciando en el sentido de que los profesionales no la contemplan como campo de acción, aunque actualmente es ejercida por profesionales la poca difusión en las universidades y entre los mismo profesionales lo mantiene limitado.

Se recomienda a los profesionales, estudiantes, instituciones académicas y universitarias ver la Auditoría Forense como un área nueva, poco explorada y documentada que permite el desarrollo de amplias investigaciones que soporten y documenten esta actividad y se vean llamados a estudiar y considerar este otro campo de acción y más en un país como Colombia que permite de primera mano evidenciar la importancia del mismo.

La Auditoría Forense desde la Academia permitiría abrir espacios multidisciplinarios ya que se podrían involucrar varios tipos de profesionales y estudiantes que deseen profundizar es esta nueva área, ya sean abogados, Contadores, Economistas entre otros, con el fin de que aprendan técnicas de investigación y se complementen conocimientos de diferentes profesiones con un fin único auxiliar y soportar la justicia frente a los casos de corrupción y fraude al interior de las entidades públicas y privadas.

Uno de los factores más determinantes en la corrupción son las motivaciones personales, donde prima una formación en principios que debe ser impartida desde el hogar, la academia, la empresa y la política

Un punto para cuestionar es la capacidad de los gobernantes frente al manejo de los recursos públicos, la vulnerabilidad ante la corrupción en una sociedad tolerante y permisiva, que a pesar de tener controles necesita ser más rigurosa en la aplicación de la ley, y mucho mas con las cabezas visibles de la política o encargados de las entidades públicas y del estado.

13. BIBLIOGRAFÍA

CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN, [Citado 15 de Junio de 2012] Disponible en Internet <http://contabilidadyotrasyerbas.blogspot.com/2009/06/contabilidad-como-sistema-de.html>

PERFIL DEL AUDITOR ROL EN EL CENTRO DE COMPUTOS Y SISTEMAS. [Página Web]. [Citado 15 de Agosto de 2012] Disponible en Internet http://www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/10639551/Perfil-del-auditor_-roll-en-el-centro-de-computos-y-sistema.html

AUDITORIA FORENSE, CASTRO V., René Mauricio y CANO C., Miguel Antonio. [Página Web]. [Citado 15 de Agosto de 2012] Disponible en Internet. <<http://www.iaia.org.ar/revistas/elauditorinterno/09/articulo1.html>>

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISIÓN (COSO). Control Interno: Estructura conceptual integrada. Traducido por: Samuel Alberto Mantilla. Bogotá: Ediciones Ecoe, 2001

O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoria Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 178.

O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoria Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 9

VIEL Rojas Yusmiel, Auditoría en la Administración Pública. Control Interno, [Citado 21 de Junio de 2012] Disponible en Internet <<http://www.emagister.com/curso-auditoria-administracion-publica-control-interno/control-interno-importancia-limitaciones-posibilidades-clasificacion>>

O. RAY WHITTINGTON, CIA,CMP,CPA . Auditoría Integrada Un Enfoque Integral 12a Edición. Traducido por: Gladys Arango Medina . Bogotá, Mc Graw Hill, Pag 3.

CASTRO V., René Mauricio y CANO C., Miguel Antonio. Auditoría Forense. En: Revista Internacional de Contabilidad & Auditoría. N° 13, enero – marzo de 2003, p. 156

ORTIZ RICAURTE, Edgar Henry. Ponencia primer encuentro de profesores de Revisoría Fiscal Universidad Javeriana, febrero de 2007.

FORENSIC ACCOUNTING DEMYSTIFIED, [Citado 10 de Junio de 2012] Disponible en Internet www.forensicaccounting.com

FORENSIC ACCOUNTING DEMYSTIFIED[Citado 05 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <<http://www.forensicaccounting.com/six.htm#start>>

ROZAS FLORES, Alan Errol, Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 16 N° 32, pp. 73-101 (2009) UNMSM, [Citado 15 de Julio de 2012] Disponible en Internet:
<<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2009/segundo/pdf/a09v16n32.pdf>>

MUNDO, Contable, Revista Virtual Estudiantil Mundo Contable Sallista [Citado 12 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <<http://mundocontable2.blogdiario.com/1168985040/>>

LANDA SANCHEZ, Cesar Emanuel, Auditoria Forense, Monografía para el curso de metodología de la investigación, [Citado 21 de Junio de 2012] Disponible en Internet <<http://cesarlandasanchez.blogspot.com/>>

AYALA VELA, Horacio, El Contador Forense, primera edición 2008, Editorial legis S.A. pág. 31

VELA Ayala, Horacio El Contador Forense, Primera edición, Bogotá, legis. Pag 84

VELA Ayala, Horacio El Contador Forense, Primera edición, Bogotá, legis. Pag 85

BARRERA, Mejía Jorge, Auditoría superior de la federación, [Citado 05 de Agosto de 2012] Disponible en Internet <http://www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_2.pdf>

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS [Citado 09 de Agosto de 2012] Disponible en Internet < <http://www.acfe.com/become-cfe-qualifications.aspx>>

DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Compendio de derecho procesal*. T. II: Pruebas Judiciales. Bogotá: ABC Editores, 1977. p. 17.

CASTAÑEDA ARIAS, Yenny Andrea; MONTOYA ESCOBAR, Natalia Andrea y ROMAÑA AYALA, Kristie Marcela. El comportamiento ético del contador público frente a la evasión fiscal en Colombia. Envigado: Institución Universitaria de Envigado, 2010. p. 46.

ESTUPIÑAN Gaitán, Rodrigo, Control interno y fraudes con base en ciclos transaccionales. Bogotá, Ecoe Ediciones 2008

ESTUPIÑAN Gaitán, Rodrigo, Control interno y fraudes con base en ciclos transaccionales. Bogotá, Ecoe Ediciones 2003

CORPORACIÓN TRANSPARENCIA POR COLOMBIA, CAPITULO TRANSPARENCIA INTERNACIONAL, [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.transparenciacolombia.org.co/LACORRUPCION/tabid/62/language/es-ES/Default.aspx> >

COPORACIÓN TRANSPARENCIA POR COLOMBIA. [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.transparenciacolombia.org.co>>

REVISTA SEMANA, Cinco razones por las que la corrupción no para de crecer [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.semana.com/nacion/cinco-razones-corrupcion-no-para-crecer/160318-3.aspx> >

UNIVERSIDAD DE CHILE, Facultad de Derecho, [Citado 09 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.cdh.uchile.cl>>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, [Citado 07 de Septiembre de 2012] Disponible en Internet <<http://www.ifac.org/publications-resources/anti-money-laundering-2nd-edition-0>>

CANO C., Miguel. Auditoría financiera forense. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2008. p. 313