

**la auditoría forense, una perspectiva de la contaduría pública
para combatir la corrupción**

**The forensic audit, perspective of public accounting for the
fight against corruption**

Consuelo Villalobos Morales¹

Resumen

Los constantes cambios a los cuales nos enfrentamos, las distintas transformaciones que día a día presentan los países nos hacen que no seamos ajenos o indiferentes a ellos. No sólo se dan cambios referentes a la tecnología, competencias dentro de las economías, también nos enfrentamos a la revolución en la forma de pensar y de actuar frente a estos cambios. Como Contadores Públicos debemos estar atentos a todo cambio relacionado con nuestra profesión, es por ello que la Auditoría Forense es una práctica innovadora que le brinda la posibilidad de abrirse en este nuevo campo del saber. Respecto a este nuevo conocimiento, el presente artículo propone mostrar una perspectiva de la contaduría pública, comenzando a conocer esta nueva temática como una práctica propia de los profesionales de la Contaduría Pública. Este artículo además se desarrolla para aportar la temática teórica, con un enfoque descriptivo del tema con sus aspectos más relevantes de la Auditoría Forense.

Palabras Claves: Auditoría Tradicional o Gubernamental; Auditoría Forense; Contaduría; Control; Corrupción; Delitos; Fraude; Lavado de activos.

¹ Docente Investigadora del programa de Contaduría Pública de la Corporación Universitaria Rafael Núñez. Contadora Pública Titulada y Especialista en Gerencia de Recursos Humanos. Miembro del Grupo de Investigación Cartaciencia.

consuelo.villalobos@curnvirtual.edu.co

Fecha de recepción: Septiembre de 2010 / Fecha de aceptación en forma revisada: Diciembre de 2010

Abstract

The constant changes to which we face, the various changes that occur daily countries, we do that we are not alien or indifferent to them. Not only are changes relating to technology, expertise in the economies, we also face the revolution in the way of thinking and act on these changes. As CPAs should be alert to any change related to our profession, which is why the forensic audit is an innovative practice that gives you the possibility to open in this new field of knowledge. On this new knowledge, this article aims to show a perspective of public accounting, starting to know this new subject as an inherent practice of public accounting professionals. This article also develops the theme to provide theoretical, with a descriptive approach the subject with the most relevant aspects of the forensic audit.

Keywords: Traditional or government auditing; forensic Audit; accountancy; control; corruption; crimes; fraud; laundering of assets

Introducción

Los Contadores Públicos nos encontramos frente a nuevas especialidades, entre ellas la Auditoría Forense, que se “especializa en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas” (Cano y Castro, 2002, p.156); de tal manera que permite se abra un espacio es éste campo de la investigación, el cual trascenderá más allá de comprobar fraudes y delitos.

(Maldonado, 2003, p.9) señala en su libro “Auditoría Forense”: “La Auditoría Forense es el otro lado de la medalla de la labor del auditor, en procura de prevenir y estudiar hechos de corrupción. En gran medida los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), es usual el término forense. (...) Como es muy extensa la lista de hechos de corrupción conviene señalar que la Auditoría Forense, para profesionales con

formación de Contador Público, debe orientarse a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una empresa, el gobierno o cualquier organización que maneje recursos.”. Frente a los cambios que se dan hoy por hoy, es preciso que el profesional de la Contaduría Pública esté preparado para estos nuevos desafíos, prevención de fraudes y corrupción que la sociedad en general le imponen, estar preparados para enfrentarlos. Existen un sinnúmero de hechos de corrupción en todo el territorio colombiano, que aprovechándose de las circunstancias de este fenómeno, negocian con el erario público. La problemática de la corrupción no solo atañe a la clase política, atañe a todos y cada uno de nosotros, toda vez que con ella se pone en juego toda la población, comprometiendo la forma de vida, quiere decir que se vería disminuida a acceder a sus derechos básicos como una vivienda, a los servicios médicos y educación, pero no sólo pone en peligro esto derechos, sino el mismo gobierno y su estabilidad.

En materia de corrupción el balance del 2009 no es bueno. “La Transparency International en su informe anual del 2005, nos informa que Colombia tiene el puesto 60 en corrupción de 146 países, lo cual nos muestra la importancia de esta auditoría” (Global Corruption Report, 2005). El estado ha venido luchando en combatir este terrible mal a través de la Dirección Nacional de Anticorrupción y ONG privadas que constantemente le siguen el rastro a los corruptos. Los constantes casos de corrupción ha ocasionado un quebranto a la economía, viéndose poco reflejados los resultados en estos hechos, bien sea porque el sistema de control sea deficiente o la legislación en nuestro país sea muy débil.

Ante esta necesidad en cuanto al mejoramiento del actual sistema de control interno es “una visión internacional como lo expresa el artículo sobre Gobierno Corporativo, donde sus autores expresan: “Las formas tradicionales de control han dejado de entregar una seguridad razonable y se convierten en cargas muy pesadas para las organizaciones, que en

muchas oportunidades las mantienen en sus esquemas más por el cumplimiento de leyes y regulaciones, pero no prestan el llamado valor agregado que requiere el usuario, es por ello que ante los múltiples hechos de crisis y fraudes que afrontan las entidades en los diferentes sectores, el cuestionamiento es cada día más profundo respecto a los organismos de control, posiblemente, estos están actuando sobre hechos históricos y no como mecanismos de prevención y alerta, hoy requerimos funcionarios con visión futurista del control, son los llamados Compliance Officer en las grandes organizaciones.” (Castro y Cano, 2005, p.4).

El Contador Público se le abre la posibilidad a través de la Auditoría Forense, aplicar no solo una auditoría tradicional, sino especializada, que le permita allegar pruebas, aplicar su conocimiento en hechos fraudulentos y llevar a cabo una metodología con todos los procedimientos exigidos que requiere esta Auditoría.

Antecedentes

“A través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoría, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos. El significado del auditor fue “persona que oye”, y fue apropiado en la época durante la cual los registros de Contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura Pública en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Desde tiempos medievales, y durante la revolución Industrial, se realizaban auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio estaban actuando y presentado información de forma honesta” (Whittington & Ray, 1999, p.7).

“El Código de Hamurabi: es el primer documento conocido por el hombre que trata sobre leyes, en ellas el legislador incluyó normas sobre el comercio, vida cotidiana religión, etc.

Obviamente no existía la contabilidad por partida doble debido a que el código de Hamurabi es de Mesopotamia de aproximadamente 1780 A.C. y en sus fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de auditoría forense: demostrar con documentación contable un fraude o una mentira y también se hacen comentarios sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para los cuales se debe utilizar un contador” (Camargo, 2009, párr.1) . Podemos por consiguiente afirmar que la contabilidad existe desde hace mucho tiempo, en donde en él se encuentran hechos contables pertenecientes al viejo mundo, específicamente en Egipto, sin embargo la Auditoría Forense nace cuando se combina la parte legislativa junto con las respectivas prueba netamente contables. Otro hecho histórico que le da nacimiento a la Auditoría Forense es “durante la época de la prohibición del licor y el juego, el crimen organizado prosperó como nunca antes en los Estados Unidos. Millones de dólares fueron ganados usando prácticas criminales. El dinero era lavado y permitiría a los jefes principales de los gangster permanecer fuera de las manos de la ley viviendo como magnates. Poco podía hacer la justicia contra la lucha de estas actividades criminales, no se podía aplicar ninguna prueba contra la gente tal como Al Capone, Lucky Luciano y Bugsy Siegel” (Camargo, 2009, p. 3).

Inicialmente por la década de los años 80, la Auditoría Forense tiene su gran auge, especialmente en los Estados Unidos de América, instrumento que sirve de mucha ayuda. Esta rama de las ciencias contables inicia su auge en los años 80 en los Estados Unidos como una herramienta de ayuda para proveer de pruebas a los señores fiscales. La Auditoría Forense se ha extendido en los últimos años, pero es poco conocida en nuestro país, se sabe que ésta Auditoría el término como tal causa algo de confusión y donde el Contador le toca explicar el término “forense”, porque lo asocian con la medicina legal, y ésta lo que trata es de un conjunto de investigadores técnicos periciales y también científicos que tienen que

levantar el perfil o perfiles el agresor para poder sustentar un caso exitoso en una corte criminal, analiza, evalúa, interpreta y con base en ello testimonia y persuade a jueces, jurados y a otros acerca de la información financiera sobre la cual pesa una presunción de delito. Dentro de los preceptos fundamentales contenidos en la Constitución Política de 1991, se encuentra como principios que se debe cumplir en el ejercicio de la Función Pública de Administrar el Estado, constituyéndose en los preceptos fundamentales definidos para encaminar su desarrollo y otorgar orientación estratégica a la toma de decisiones. Estos son los principios: Igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

En el país el máximo ente que se encuentra a cargo de la vigilancia del control fiscal, del control de resultado de la administración, es la Contraloría General de la República quien es la “encargada de vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del estado en todos sus órdenes y niveles” (Romero, 2001). Este control es efectuado posteriormente a la toma de decisiones y su ejecución es en forma selectiva. A través de la Auditoría Forense los procedimientos, métodos y estrategias, son utilizados con el fin que prevalezca el bien público que el particular. Un auditor puede tener una excelente experiencia dentro del proceso del Sistema de Control Interno, teniendo en cuenta que le suma valor, toda vez que para este tipo de investigaciones como la corrupción, se requiere de conocimiento en el campo judicial, evidencias que allegará y relacionará con delitos tipificados dentro del código penal y así se constituyan en pruebas para luego obtener sentencia. Esta Auditoría Forense es interdisciplinaria, toda vez que debe tener autorización de un ente gubernamental como la Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, Corte Civil o Criminal, etc. Lo que ella busca es la judicialización y luego penalización o exoneración, basándose en las Normas Internacionales de Auditoría especializada, con el fin de no llegar a cometer errores, que puedan conducir a la anulación de la investigación.

Es así que la Auditoría Forense se convierte en una valiosa ayuda para el control y prevención de delitos tales como la corrupción, entre otros; ayuda a esclarecer este tipo de hechos y exonerar responsabilidades. A nivel mundial se han visto numerosos escándalos contables entre estos el caso Enron, Merck, Wordcom, Parmalat entre otros, que han obligado que se tenga en cuenta la auditoría forense como una especialidad que ayude a descubrir a aquellos actos delictivos dentro de la organización.

Frente a la globalización el Auditor Forense no debe estar de lado, toda vez que esto conlleva a realizar acuerdos internacionales, lo que agiliza aún más la estandarización de las normas tanto de tipo penal como comercial; estos actos permiten que tanto las NIA'S y las NIC/NIIF, sean homologadas y obliga que los Auditores Forenses se encuentren preparados en los temas contables, financieros, jurídicos y legal, para que lo investigado sea enmarcado no solo a nivel local, sino internacional. Existen otras leyes tales como las normas de aplicación y las recomendaciones "mandatorias" es decir tomando un modismo anglo "Mandatory" que en su traducción al español sería como decir "recomendaciones de uso y aplicación obligada" (Cano y Lugo, 2009, párr.14). La aplicación especializada en descubrir, evaluar y divulgar la corrupción está encaminada a buscar alternativas como la auditoría forense, para garantizar el cumplimiento en el desarrollo de las funciones públicas, conforme a normas y reglas. Posee esta técnica como un nuevo modelo que contribuye con el adecuado control y uso de la información y los recursos de las empresas. Actualmente se observa en el país un amplio movimiento contra la corrupción, este tipo de actividades resultan positivas y deben ser estimuladas, ya que la sociedad tiende a ser más consciente de la corrupción. Incluso las pruebas aportadas a través de las auditorías tradicionales no son suficientes y la impunidad se sigue manifestando a diario, es por esto que la auditoria forense es una técnica más especializada y sobretodo un tema que los Contadores Públicos deben investigar y poner en práctica. Con la auditoría forense se puede presentar un informe acorde con las normativas

de ésta, que puede ser aplicada no solamente en el sector público, sino que también en sector privado. De esta forma ambos sectores pueden prevenir y sancionar los actos de corrupción.

La Auditoría Forense es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal y como sistema de control e investigación provee de las evidencias necesarias para enfrentar los delitos cometidos por funcionarios y empleados o a los directos responsables, de esta forma se controlarán los múltiples fraudes cometidos en perjuicio del desarrollo de las organizaciones y del país. La Transparency International en su informe del 28 de junio de 2001, el cual informa que Colombia pasa del puesto 11 al 50 en corrupción, muestra la importancia de esta auditoría, según la experiencia Colombiana, con la creación de un instituto descentralizado con personal técnico y una variedad de profesionales en los cuales se puedan destacar los fiscales, jueces, policía judicial y demás autoridades que combatan la corrupción con mejores herramientas y pruebas. El delito más frecuente dentro de las organizaciones es el fraude, entre otros como el lavado de activos, el terrorismo, el secuestro, etc.; Estos actos cada día toman mayor fuerza, debido en gran medida al impacto de la globalización, al intercambio de moneda internacional; las negociaciones entre otros países han permitido que se corra el riesgo de estos hechos delictivos. Todo esto ha llevado que las empresas se enfrenten al riesgo de los defraudadores; por lo que les ha tocado buscar mecanismos de control en las áreas más críticas, con el fin de evitar o disminuir estos actos.

Proyección de la auditoría forense

Esta nueva especialidad de la Contaduría Pública, se proyecta como un nuevo campo de conocimiento para el Contador Público, el cual se interrelaciona con otras disciplinas tanto científicas como técnicas. Hoy día la preocupación por la eficacia, calidad y que los procesos

sean óptimos, con el ánimo de lograr un mejoramiento continuo, ha permitido que la sociedad y las empresas soliciten una verificación para contar con garantías relacionadas a diversos objetos de estudio, con mucha más especialidad detallada.

La Auditoría Forense se establece como un nuevo campo de estudio multidisciplinario, en donde la constante es la idoneidad sobre los conocimientos de los distintos objetos de estudio; pero es única y exclusiva de otorgar Fé Pública de los Contadores Públicos, en tal sentido se requiere y se reconoce la imperiosa necesidad de que el profesional en Contaduría Pública que ejerce sus funciones como Auditor tradicional, se capacite en otros campos del saber, tanto científico como técnico, que le permitan a través de éstas herramientas, cubrir de manera eficiente los requerimientos que surgen de la sociedad y de las empresas.

El auditor forense, investiga, analiza, evalúa, interpreta y testifica ante jueces y jurados sobre los hallazgos encontrados en el desarrollo de su trabajo.

Adicionalmente los auditores forenses deben tener las siguientes cualidades (Cano y Lugo, 2004): Curiosos, persistentes, creativos, discretos, que sean de confianza, experiencia (comercial, profesional), expertos, actualizados, analíticos, capaces de trabajar con datos incompletos, conocedores de temas: contables, auditoría, criminología, investigación, legales.

Conclusiones

El hecho más común dentro de las organizaciones de nuestro país es la corrupción administrativa, incluidos otros como el lavado de activos, fraude, terrorismo, secuestro, entre otros. Frente a éstos hechos amenazantes, que cada día toman más fuerza, impulsada en gran medida por la misma complejidad del crecimiento de las empresas, la misma globalización, el movimiento de fondos entre empresas de un país y otro, el intercambio cultural, un

incremento en el uso de nuevas tecnologías, han generado una sensación de mayor riesgo entre los dueños de empresas de distintos sectores, tanto privado como público, por lo que éstas empresas no se sienten resguardadas contra la corrupción, son los corruptos quienes llevan la delantera a los controles internos efectuados en las áreas más significativas dentro de las organizaciones. Para frenar los hechos anteriores, concluyo que la Auditoría Forense con sus características propias en su metodología de llevar a cabo el Control e Investigación, serviría de ayuda junto con los mecanismos de Auditoría Tradicional, siguiendo los procedimientos y técnicas ya existentes, para detectar y combatir estos delitos llevados a cabo por personal deshonesto, sin ética, que se encuentran dentro de las organizaciones o personal externo contra los bienes de las personas, las empresas y las organizaciones en general. El profesional de la Contaduría Pública debe estar preparado para llevar a cabo una Auditoría Especializada, como lo es la Auditoría Forense, para ello debe contar con los requisitos y condiciones necesarias para llevar a cabo ésta Auditoría, debe conocer y examinar cada hecho en forma minuciosa, protegiendo su ética y su dignidad profesional, emitiendo conceptos, opiniones, dando recomendaciones y demostración de hechos que permitirán la aplicación de la justicia y la protección de los bienes tanto de las personas como las organizaciones.

Referencias bibliográficas

Camargo, N. (2006). Breve Historia de la Auditoría Forense. Recuperado el día 13 de mayo de 2010, de <http://www.redcontable.com/modules.php?name=News&file=article&sid=251>

Cano, M. y Lugo, D. (2004). Auditoría Forense en la Investigación criminal del lavado de dinero y activos, Técnicas de investigación en Auditoría Forense. Colombia: Ecoe.

Cano, M.A. y Lugo, D. (2005). La Auditoría en la Auditoría Forense: Recuperado el 13 de mayo de 2010, de

<http://www.redcontable.com/modules.php?name=News&file=article&sid=251> Castro, R. y Cano, M. Auditoría Forense. (2002). *Revista Legis: Contabilidad y Auditoría*, 13: 156.

Castro, R. y Cano, M. (2005). *Gobierno Corporativo como reto para el 2005*. Revista Legis: Contabilidad y Auditoría No. 13. Pág. 4.

Global Corruption Report. (2005). Transparency International, Part Three: Country Reports.

Recuperado el 13 de mayo de 2010, de <http://www.transparency.org/publications/gcr>

Maldonado, M. (2003). *Auditoría Forense: Prevención e Investigación de la Corrupción Financiera*. 1ª. Edición. Ecuador: Luz de América; p. 9.