

LA RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL FRENTE A LA AUDITORÍA FORENSE*

THE RESPONSIBILITY OF THE FISCAL AUDITOR TO THE FORENSIC AUDIT

Nery Gamboa Caicedo¹

Magda Monsalve Peláez²

Yuleida Ariza Angarita³

RESUMEN

La corrupción es uno de los problemas que enfrenta la humanidad, siendo devastador para el desarrollo social; proliferando en todos los sectores: económico, social, político y público, entre otros; su abordaje requiere procesos de actuación regulados, que provea vigilancia, insumos para el control de la gestión fiscal y aporte soluciones de valor, legitimando la aplicación de la ley, necesidad ante la que se presenta esta investigación que tiene por objetivo analizar la responsabilidad del Revisor Fiscal frente a la práctica de la Auditoría Forense, como una herramienta de apoyo para proporcionar evidencia razonable. En su elaboración se empleó la metodología cualitativa de tipo descriptivo y diseño no experimental, con corte bibliográfico. Dentro de los hallazgos se destaca que la Auditoría Forense constituye una alternativa

* El presente documento es derivado de los resultados de la investigación titulada: "Responsabilidad del Revisor Fiscal frente a la Auditoría Forense: Un análisis a los delitos de fraude y lavado de activos en las organizaciones", en la línea de investigación: Regulación y control de Auditoría y Revisoría Fiscal, hace parte de las actividades del grupo de estudio Pensamiento Contable de la Universidad Simón Bolívar, Categoría A.

1 Universidad Simón Bolívar, Barranquilla.
ngamboa@unisimonbolivar.edu.co

2 Universidad Simón Bolívar, Barranquilla.
mmonsalve9@unisimonbolivar.edu.co - <https://orcid.org/0000-0002-8522-346X>

3 Universidad Libre Seccional Barranquilla.
yariza@unilibrebaq.edu.co - <https://orcid.org/0000-0001-9430-2234>

para enfrentar la corrupción, teniendo en cuenta que aporta evidencia para la comprobación de delitos financieros y suministra juicios de valor que contribuyen en la gestión fiscal. Se concluyó que la Auditoría Forense se ha convertido en una posibilidad de intervención del Revisor Fiscal con mirada interdisciplinaria, de la cual se desconocen sus potencialidades, por lo que su ejercicio profesional requiere mayor preparación académica y nuevas habilidades dada la responsabilidad que conlleva sus resultados.

Palabras clave: Revisor Fiscal, Auditoría Forense, Responsabilidad.

ABSTRACT

Corruption is one of the problems facing humanity, being devastating to social development; proliferating in all sectors: economic, social, political and public among others; its approach requires regulated processes of action, which provides surveillance, inputs for the control of fiscal management and provides value solutions, legitimizing the application of the law, the need before which this research is presented, which aims to analyze the responsibility of the Revisor Prosecutor against the practice of forensic audit, as a support tool to provide reasonable evidence. In its elaboration the qualitative methodology of descriptive type and non-experimental design was used, with bibliographic cut. Among the findings, it is highlighted that forensic audit is an alternative to deal with corruption, taking into account that it provides evidence for the verification of financial crimes and provides value judgments that contribute to fiscal management. It was concluded that the forensic audit has become a possibility of intervention of the Fiscal Auditor with an interdisciplinary view, of which its potentialities are unknown, reason why its professional exercise requires greater acade-

mic preparation and new abilities given the responsibility that entails its results.

Keywords: Tax Auditor, Forensic audit, Responsibility.

INTRODUCCIÓN

Actualmente, la corrupción es un flagelo que permea todos los ámbitos de la sociedad, amenazando la credibilidad, estabilidad y transparencia de las personas, empresas e instituciones, situación de la que no escapan los contadores públicos, expuestos en su práctica profesional, algunas veces vulnerada debido al manejo directo de la información financiera y su responsabilidad en el dictamen frente a entidades de control y fiscalización; de manera que se deba reflexionar sobre el ejercicio profesional del Revisor Fiscal, como base fundamental para llevar a cabo una práctica consistente con los principios y normas que rigen la profesión en Colombia, de modo que pueda garantizar fe pública, a través de procesos regulados que brinden apoyo a la gestión de las empresas, del Estado y de la sociedad en general. Con base en estos planteamientos, la presente investigación intenta dar respuesta a la pregunta acerca de ¿Cuál es la responsabilidad que tiene el Revisor Fiscal frente a la Auditoría Forense? Para resolver este cuestionamiento se plantea como objetivo: analizar la responsabilidad del Revisor Fiscal frente a la práctica de la Auditoría Forense, como herramienta de apoyo para proporcionar evidencia razonable.

En primera instancia, es necesario señalar que ante el avance de las sociedades se requieren nuevas miradas de la realidad, donde se incorporen procesos, altamente calificados, con profundos conocimientos científicos, manejos técnicos y artísticos que aporten credibilidad

y generen confianza para la toma de decisiones; es allí donde surge la importancia de la Auditoría Forense, proveyendo de juicios, razones y evidencias los hechos para facilitar su entendimiento. En tal sentido, por ser una auditoría especializada busca descubrir indicios de delitos realizados o en desarrollo, hallando evidencias de fraudes corporativos o actos de corrupción en entes privados o públicos (Saccani, 2010), para ello debe llevar a cabo procedimientos jurídicos, contables y de auditoría que sirvan de evidencia para determinar los hallazgos pertinentes.

En la misma línea cabe destacar la importancia de la función de la Revisoría Fiscal en Colombia, dentro de los procesos de investigación judicial, como una actividad de asistencia legal realizada por expertos y orientada a dictaminar los estados financieros, revisar y evaluar de manera sistemática sus componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales, de manera que se puedan evitar los comportamientos delictivos.

En apoyo de esta investigación se presenta la revisión de algunos de los casos de corrupción que se han expuesto en el escenario nacional y el análisis acerca de la participación del Revisor Fiscal y más específicamente, cómo desde la Auditoría Forense se han identificado, controlado y fiscalizado estas situaciones que atentan contra el buen nombre de las personas y las instituciones. Además las implicaciones que surgen de ellas; sus limitaciones se centran en la disponibilidad de la información por parte de las empresas, además del desconocimiento de la Auditoría Forense como un mecanismo para reconstruir los hechos que dan cuenta de prácticas indebidas que atentan contra la sostenibilidad de las empresas y los intereses de diferentes usuarios tales como: proveedores, clientes, empleados, sociedad, etc.

La presente investigación se circunscribió al análisis de las categorías Revisoría Fiscal y Auditoría Forense en el contexto de la responsabilidad frente al ejercicio profesional, como herramienta de apoyo para proporcionar evidencia razonable. La estructura que seguirá este capítulo se desarrollará en cinco secciones: la primera presenta un introito del estado actual de la Auditoría Forense, la segunda enuncia la revisión de antecedentes y teorías que fundamentan la Auditoría Forense, la tercera desarrolla la metodología, la cuarta hace referencia al análisis de resultados, y la quinta enfatiza en algunas reflexiones sobre la problemática abordada y deja unas recomendaciones como aporte del recorrido realizado.

ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA FORENSE

En Colombia, las empresas se encuentran sujetas a normativas de carácter legal, siendo el régimen de sociedades su ruta orientadora que pauta las acciones que deben seguir para realizar de manera óptima sus operaciones mercantiles y comerciales; no obstante, se encuentran operaciones que vulneran los correctos procedimientos dando paso a situaciones inapropiadas que contribuyen al fenómeno de la corrupción, promovido por la débil aplicación de valores en sus actuaciones de acuerdo a principios éticos y de honestidad, situación que ha dado lugar a algunos casos de corrupción en empresas nacionales e internacionales.

El fraude financiero es uno de los delitos más frecuentes en la sociedad, convirtiéndose en una de las principales preocupaciones para estamentos, como las empresas, la sociedad, los entes de recaudo y fiscalización de los países; sin hallarse hasta el momento una solución

universal para este problema, el mecanismo más eficiente de retraerlo es el conocimiento de las implicaciones de las diferentes repercusiones. De esta manera, surge la Auditoría Forense, reconocida internacionalmente, como un “conjunto de técnicas efectivas para demostrar, detectar e identificar los actos irregulares de fraude y corrupción” (Marín, 2010, p.6).

De lo expresado se colige que existen circunstancias en las que la administración es la responsable de la ocurrencia de estos delitos por ser permisiva frente a comportamientos que vulneran los controles, produciendo debilidad en las políticas anti-fraude, al mismo tiempo que contribuye a una cultura de incumplimiento dentro de la organización. Ante tales circunstancias la Auditoría Forense se presenta como una preocupación del Estado y de los entes privados, que sin lugar a dudas toma relevancia debido a la responsabilidad a largo plazo que sus procedimientos llevan implícitos, considerando que no solo es un recurso sustancial sino un ejercicio sistémico, que crea dinamismo y asegura el óptimo resultado de cada proceso de auditoría.

Como soporte de lo mencionado se encuentran los planteamientos de Bareño (2009) que indican que la Auditoría Forense es el elemento alternativo para mejorar los procedimientos de contabilidad y de auditoría existentes, ya que esta debe ir enfocada no solo a detectar sino también a prevenir, aunado a ello e igualmente al margen de la ley, se encuentra el fenómeno del lavado de activos, el cual empieza a ser reconocido y señalado de manera real en la sociedad, por tanto las auditorías tradicionales deben evaluar el control interno en cuanto al cumplimiento de los procedimientos contables, administrativos, de gestión y la razonabilidad de las cifras de los estados financieros para

prevenir y detectar delitos financieros, al mismo tiempo que evaluar la gestión interna de la empresa en el cumplimiento de normas y procedimientos establecidos.

Tomando como base lo referido, se establece que los contadores públicos son llamados a enfatizar en esta área del control, debido a sus conocimientos y capacidad para reconocer la importancia de esta función para el fortalecimiento de las organizaciones, previniendo situaciones que vulneran los principios de la ética y el buen manejo; igualmente servir de apoyo en investigaciones judiciales al aportar pruebas y evidencias de tipo penal, propósito que ha sido alineado al objetivo de la Auditoría Forense, establecida como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes, algunas veces por encargo judicial y otras por encargo privado para cuantificar pérdidas financieras o brindar soporte para toma de decisiones (Torres, 2015). En la misma línea, Pérez y Zabaleta (2015) expresan que los contadores de gestión, por lo tanto, son vistos como los contadores “creadores” de valor, de quienes se supone están mucho más interesados en asumir visiones y decisiones que afectarán el futuro de la organización, que en los aspectos históricos y de cumplimiento de la contabilidad.

Congruente con ello, en algunos países de América Latina tales como Venezuela, la Auditoría Forense se constituye dentro del sector público como el instrumento técnico eficaz en la prevención y la lucha contra la corrupción, focalizándose en determinar los mecanismos para fiscalizar, combatir, prevenir y minimizar estos acontecimientos que afectan a los gobiernos, las empresas y la sociedad (Rodríguez, 2008), precisándose que la Auditoría Forense es una investigación efectuada acerca de un hecho ilícito o sospecha en aras de aclarar una disputa o discrepancia judicial (Colmenares, 2008).

En Perú, algunos autores tales como: Cano, Lugo y Cano (2009) y Hernández (2010) concluyen que la Auditoría Forense llevada a cabo con mirada crítica objetiva y profesional, facilita la instrumentalización de la prueba en el delito de lavado de activos. En Ecuador, Villacís (2006) aporta una nueva visión del problema del fraude informático, donde la Auditoría Forense cumple un papel determinante frente a la sociedad, en la salvaguarda de la información. En Colombia, Duarte (2015) plantea la Auditoría Forense en términos de proveer las evidencias para documentar y hacer frente a los delitos cometidos y permite buscar las herramientas que apoyen el fortalecimiento de las instituciones para disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia fiscal.

A manera de síntesis se menciona que la Auditoría Forense se presenta como una práctica que no solo aporta, asesora y apoya a los diferentes estamentos públicos y privados para que se compruebe o juzgue un delito, sino que promovida desde la responsabilidad procura prácticas honestas y transparentes que contribuyen a la planeación estratégica para el logro de las metas organizacionales.

Antecedentes normativos

El marco legal que rige la Revisoría Fiscal y la Auditoría Forense comprende decretos, declaraciones estatutos y leyes, los cuales establecen el marco de actuación del proceso de auditoría y se resumen en la tabla que a continuación se presenta:

Tabla 1
Antecedentes normativos Auditoría Forense

Normatividad	Concepto
Decreto 4334 de 2008	Establece conductas y actividades financieras ilícitas por parte de personas naturales y jurídicas que atentan contra el interés público
Decreto 267 de 2000	Funciones de la Contraloría General de la República sobre delito financiero.
Decreto 1975 de 2002 (Art. 2)	Causales de extinción del dominio
Decreto 1964 de 1998	Unidad Especial de Información y Análisis para el Control del Lavado de Activos
Ley 87 de 1993	Normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del Estado
Ley 610 de 2000 Artículo 1	Responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal
Ley 599 de 2000	Delitos contra el patrimonio económico, contra la fe pública y el orden económico social
Ley 599 de 2000	Delitos contra el patrimonio económico y la seguridad pública
Ley 906 de 2004	Reglamenta el sistema penal acusatorio
Normas Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NE-PAI) 1210 –	Aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con las funciones de auditoría
Declaración sobre las Normas de Auditoría (SAS) SAS 82	Aspectos del fraude en una auditoría de estados financieros
Normas Internacional de Auditoría (NIA) 11 –	Responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error
Estatuto Orgánico del Sistema Financiero	Prevención de actividades delictivas
Ley 73 de 1935	Origen de la Revisoría Fiscal como función privativa del Contador Público
Código de Comercio	Funciones del Revisor Fiscal
Ley 43 de 1990	Marco regulativo de cumplimiento del ejercicio profesional del Contador
Ley 222 de 1995	Dictamen del Revisor Fiscal
Ley 79 de 1988	Responsabilidad del Revisor Fiscal en el ejercicio profesional en las cooperativas para asegurar el cumplimiento del marco regulatorio
Decreto reglamentario 2649 de 1993	Principios de Contabilidad generalmente aceptados como medio probatorio
Estatuto Tributario	Funciones del Revisor Fiscal en materia tributaria
Ley 190 de 1995	Funciones del Revisor Fiscal en normas de administración pública para erradicar la corrupción administrativa
Circulares Superintendencia de Sociedades	Normas de nombramiento, funciones y dictamen

Fuente: Elaboración propia

MATERIALES Y MÉTODOS

El abordaje metodológico del presente capítulo estuvo basado en el enfoque paradigmático cualitativo empleado para analizar problemas sociales, dado que tiene como objetivo la descripción de un fenómeno desarrollado en un contexto real, analizado a través de procedimientos sistemático, crítico, reflexivo y controlado, que le da al investigador la posibilidad de descubrir nueva información, hechos, o relaciones a partir de los datos analizados en cualquier campo del conocimiento (Meneses, 2004) y que debido a los escasos antecedentes del tema estudiado, ofrece mayor profundidad al análisis favoreciendo un conocimiento más amplio de la realidad estudiada desde varias aristas de interpretación.

Esta investigación se apoya en un diseño no experimental, debido a que tal como lo expresa Hernández, Fernández y Baptista (2003), no existe manipulación de las variables por parte del investigador, con un corte bibliográfico, que permitió reconocer y analizar variadas posturas de fuentes primarias y secundarias a través de la investigación documental. En el diseño de esta investigación se utilizaron distintos recursos metodológicos para alcanzar los objetivos propuestos, entre los cuales se destacan la revisión de bases documentales virtuales especializadas, hemerotecas científicas en línea de libre acceso que agrupan un conjunto de revistas arbitradas de América Latina, España y Portugal, de literatura científica hispana; con el fin de identificar los autores más citados obteniéndose la ubicación de ponencias, revistas científicas y libros en línea, seleccionando la información pertinente relacionada con las categorías Revisor Fiscal y Auditoría Forense, analizados como hechos en sí mismos, aportando información relacionada con los procedimientos de fiscalización y determinación tributaria.

RESULTADOS, DISCUSIÓN Y CONCLUSIÓN

Para Castro (2008) la auditoría forense puede ser preventiva la cual busca crear los canales adecuados para lograr el conocimiento oportuno de los actos de fraude, así como para implementar y fortalecer el programa de controles organizacionales e internos administrativos, operativos, presupuestarios, fiscales, contables y financieros en todas las entidades. Por ello, se hace necesario que el trabajo desarrollado por los auditores y en el caso colombiano, por los revisores fiscales, sea un trabajo arduo, serio, responsable, detallado, que permita dar respuesta a los interrogantes planteados por todas las personas que interactúan en la empresa (clientes, proveedores, empleados, accionistas, reguladores, supervisores, acreedores, deudores, en general, los stakeholders), con relación a la investigación, prevención y detección del fraude. No podemos seguir disculpándonos argumentando que como lo que hacemos son pruebas selectivas, no tenemos ninguna responsabilidad en investigar, prevenir o detectar el fraude.

De la premisa anterior, se resalta que es en este contexto donde la auditoría asume su función “detectiva” orientada a identificar la existencia de fraudes financieros, visionándose como una acción reactiva generada de la profunda investigación de hechos pasados para tomar acciones y decisiones en el presente, por lo cual ha sido denominada “forense” (Badillo, 2012). Es de exaltar que dada la importancia significativa de sus descubrimientos, la mayoría de las veces sus resultados son puestos a consideración de la justicia para que se encargue de analizar y juzgar tales hallazgos.

En la misma línea se describe que durante el siglo XX, el enfoque del trabajo de auditoría cambió de la detección de fraude y se orientó a determinar la razonabilidad de los estados financieros lo que se de-

nominó “Auditoría Financiera”, apoyada en muestras de transacciones seleccionadas, para favorecer la generación de conciencia sobre la efectividad del control interno, reconociendo que las auditorías para descubrir fraudes eran muy costosas y era mejor generar acciones para evitar los delitos dando origen a la auditoría “preventiva”, dirigida al control interno, siendo aceptado como mejor técnica de regulación; no obstante, en la década de los 60 la detección de fraudes asumió el papel más importante en los procesos de auditoría.

Cabe decir que la Auditoría Financiera por años ha sido observada con una visión simplista del proceso donde el propósito es evidenciar cumplimiento, aspecto donde toma relevancia la Auditoría Forense preocupada por indagar el origen, cuantificación y soporte documental de los hechos investigados para generar acciones de prevención, corrección y de castigo del delito; es por ello que la Auditoría Forense aporta un enfoque renovado del proceso de auditar, incorporando nuevas aristas de análisis a la disciplina contable, integrando elementos para presentar información financiera, contable razonable, al mismo tiempo que apoya procedimientos legales, de forma que sea aceptada por una corte de jurisprudencia para proceder contra los perpetradores de un crimen económico (Badillo, 2012).

Con base en lo anterior se menciona que siendo la Auditoría Forense un campo de experticia dentro del ejercicio de la Revisoría Fiscal, facultándolo en actividades de investigación, procedimientos legales y formación jurídica, desarrollando habilidades de indagación, observación, recolección de pruebas y evidencias, manejo de evaluación del riesgo y control interno y ética, que aunque son propios de los procedimientos de auditoría, toman mayor relevancia en la Auditoría Forense dada la trascendencia y profundidad de sus resultados; ello convierte al Con-

tador Público en el profesional con mayor idoneidad para esta labor, sin perder de vista que su función se extiende más allá de procesos policivos de detección de errores y apoyo en procesos de investigación criminal por corrupción, para aportar elementos de juicio y mediación por conflictos entre socios o accionistas, así como brindar fundamento para reclamos ante aseguradoras por siniestros o pérdidas económicas en los negocios y aclarar disputas legales de cualquier tipo.

Características y competencias del auditor y la Auditoría Forense

Ante la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia las labores de la Revisoría Fiscal tienden a aproximarse más a la auditoría ampliando su alcance para hacerlo integral conforme lo requieren las Normas de Aseguramiento de la Información, ello se debe a que a nivel internacional existe una separación de las funciones del aseguramiento de la información y certificación de los estados financieros frente a las de certificación de declaraciones tributarias, las cuales a nivel nacional recaen sobre la figura del Revisor Fiscal; ello en el nuevo enfoque internacional produce impacto en las actividades que lleva a cabo la Revisoría Fiscal, buscando alineación a la figura internacional de Auditor Integral (Escobar, 2002).

En el mismo orden de ideas se menciona que frente a la globalización del ejercicio profesional del Revisor Fiscal y la necesidad de incorporar nuevas miradas a la realidad, donde las problemáticas cambiantes requieren análisis más profundos y apoyo de otras disciplinas para garantizar fe pública, cobra importancia la Auditoría Forense como un área en construcción que requiere de profesionales con sólidas bases contables y amplios conocimientos en las áreas del ejercicio profesional tales como auditoría, revisoría, control interno, finanzas, tributa-

ción, entre otras, aunado al manejo del componente de investigación y aspectos judiciales (Barreño, 2009), siendo esta la razón por la que su perfil profesional incorpora una mirada interdisciplinar desde el derecho y la investigación.

Adicional a lo mencionado, se destacan habilidades de pensamiento de tipo cualitativo como espíritu investigativo y de descubrimiento, habilidad para leer el contexto, audacia, auto-motivación, trabajo colectivo y bajo presión, creatividad, habilidades de comunicación y convencimiento, conocimiento profundo de la ley contable pero con apertura de pensamiento para aceptar la pluralidad de formas de materializarla, capacidad de mediación y negociación, análisis de resultados y habilidad para adaptarse a las nuevas situaciones. Como se puede observar, estas características se requieren para aportar juicios de valor ante investigación de casos de presuntos ilícitos, por ello se requiere combinar áreas judiciales relacionadas con técnicas criminales, recopilación y análisis de evidencias, así como su manejo probatorio tratándose de pruebas testimoniales, circunstanciales habilidades de comunicación escrita para documentar los hallazgos aportados.

En concordancia con lo mencionado se establece el compromiso del Auditor Forense para llegar a corroborar indicios de responsabilidad penal con la evidencia obtenida, la cual puesta a consideración del juez correspondiente sirve de prueba para la toma de decisiones que conlleven a dictar sentencia en casos de corrupción; al mismo tiempo que suministra herramientas necesarias que le permitan la implementación de los controles preventivos y correctivos necesarios.

De lo expresado se infiere la necesidad de preparar personas con visión integral, que contribuyan a evidenciar especialmente, delitos como la corrupción administrativa, el fraude contable, entre otros, donde los

distintos tipos de auditorías juegan un papel distinto y determinante según su finalidad, además de proveer confiabilidad en la información financiera; lo que permite a las entidades anteponerse a los riesgos y salvaguardar de forma eficiente los recursos de los accionistas, acreedores, clientes, reguladores gubernamentales, lo cual ante el creciente número de escándalos financieros y fraudes en años recientes ha traído como consecuencia la necesidad de diversificar la contabilidad en apoyo con otras áreas como la judicial y forense convirtiéndose en uno de los más importantes campos de acción del Revisor Fiscal.

Responsabilidad frente al riesgo de detección de fraude del Revisor Fiscal en la Auditoría Forense

Paradójico a cómo se describe frente a las normas internacionales, en Colombia todo Contador Público titulado puede desempeñar funciones de auditoría, pero para ejercer la Revisoría Fiscal debe estar certificado en el área, en el caso particular de la Auditoría Forense no basta ser Contador Público y estar certificado como revisor o auditor, sino que además debe demostrar cualificación en forense, ello debido a la responsabilidad que debe cumplir su juicio y la necesidad de apoyarse en herramientas propias de la auditoría, cuya aplicación permanente, requiere ser entendida claramente, así como conocer muchos conceptos, procedimientos y técnicas forenses (Ramírez y Piedrahita, 2012).

De lo anteriormente descrito se menciona que si bien es cierto la Auditoría Forense como proceso de inspección y vigilancia tiene por objetivo enfrentar y combatir la corrupción, esta es observada desde el acto voluntario de delinquir, por lo que su manejo es delicado en cuanto a aportar evidencia suficiente y relevante libre de sesgo que posibilite juicios de certeza absoluta y no relativa como puede ocurrir con los otros tipos de auditoría, y que posibilita la toma de decisiones libre de error.

Refirmando lo mencionado se colige que dada la relación entre la contabilidad y la práctica de la Auditoría Forense como alternativa para la solución de los problemas de corrupción financiera y consecución de los fines del aseguramiento, la responsabilidad del Revisor Fiscal se centra en la capacidad para la detección de la pérdida de controles e incorrección material de los estados financieros, por desvíos intencionados que generan información financiera fraudulenta, dicho encargo se encuentra definido en la NIA 240⁴.

Considerando que la responsabilidad por la aplicación, prevención y detección de fraude recae sobre la administración y sus máximos órganos de representación, el Revisor Fiscal es responsable de llevar a cabo un proceso de Auditoría Forense planeado para la obtención de una certeza razonable en cuanto a la detección de errores de importancia relativa en los estados financieros, por lo que se hace necesario que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional, teniendo en cuenta que muchos de los delitos financieros son ejecutados por la misma administración cuidadosamente manipulados y encubiertos dificultando su detección.

No obstante, ante estas situaciones existe una alta posibilidad que el auditor no detecte una incorrección, por lo que en los casos en que sea difícil la obtención de evidencia suficiente para evaluar y demostrar la materialidad de los errores e irregularidades, estos deben ser informados en el informe o dictamen, a través de un testimonio basado en su experiencia profesional, objetiva e imparcial fundamentada en los hallazgos y las pruebas de valor razonable.

⁴ Norma internacional de auditoría 240 responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude (NIA-es 240). Consulta realizada febrero de 2017.
http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIA/NIA-240.pdf

El papel del Revisor Fiscal en el proceso probatorio

Observando que los objetivos de la Auditoría Forense son identificar los delitos financieros y sus responsables a través de procesos especializados que posibiliten aumentar la credibilidad de la gestión especialmente la pública, el profesional que desempeña esta actividad cumple una función de auxiliar de la justicia, al brindar apoyo a los estrados judiciales obteniendo y entregando pruebas, ajustadas al marco legal regulatorio, suficientemente válidas para penalizar y sancionar los delitos juzgados, es por ello que se considera que el dictamen del Revisor Fiscal se constituye en un informe de prueba pericial, fundamentado en conocimientos contables y científicos o especializados para determinar un hecho dentro de un proceso judicial.

Es así como para validar las pruebas aportadas debe cumplir con la demostración del conocimiento en el que es experto, además de certificar el técnico, científico, artístico o especializado que se requiere junto con la cualificación en temas de investigación y judiciales que demuestren el dominio de los instrumentos o medios sobre los cuales soporta sus afirmaciones y establece la evidencia razonable, evidenciando que los conoce y tiene habilidades sobre ellos.

Sobre la base de lo expuesto, se establece que debido al carácter probatorio de la Auditoría Forense se requiere dar al proceso de auditoría y a la disciplina contable en general mayor relevancia, donde los procesos de formación deben direccionarse a fortalecer un conocimiento actualizado, revisando casos en contexto sobre la prevención y detección de delitos económicos y financieros, de modo que posibilite al profesional insertarse con un papel decisivo en diferentes áreas fuera de las disciplinas para hacer de la Revisoría Fiscal una práctica novedosa con visión interdisciplinar y conocimiento universal, que posibilite realzar

la importancia que tiene la Auditoría Forense en cuanto a la aplicación de justicia.

Contextualización del papel del Revisor Fiscal frente a los casos de delito financiero en Colombia

A manera de ejemplificación, se describen algunos casos de delito financiero ocurridos en Colombia con el fin de comprender el papel del Revisor Fiscal en cada uno de ellos.

Tabla 2
Algunos casos de delito financiero en Colombia

Entidad	Monto Estimado	Contexto	Consecuencia
Agro Ingreso Seguro ⁵	\$12.700 millones	Programa del gobierno para entregar subsidios a agricultores colombianos. Diseñado e implementado por el Ministro de Agricultura, Andrés Felipe Arias bajo la presidencia de Álvaro Uribe.	La Procuraduría General de la Nación encontró irregularidades relacionadas a la contratación sin los debidos estudios, irregularidades en los métodos de contratación, actos de corrupción, en la obtención de beneficios indebidos a algunas familias terratenientes, falta de supervisión de los programas, detrimento del erario y aumento indebido de los recursos destinados al programa. La apropiación de \$25.000 millones entre cuatro familias y algunas más (se destaca la familia Dávila) de subsidios destinados hacia campesinos medianos.
Transmilenio Calle 26 ⁶	\$156.000 millones	El escándalo del Carrusel de la contratación, es un caso de corrupción política desarrollado en Bogotá, durante la administración del exalcalde Samuel Moreno Rojas en el 2010. La construcción del sistema Trans Milenio se adjudicó al Grupo Nule, un conglomerado de empresas. A finales de 2009 dicho grupo presentó problemas financieros, algunos de ellos originados por malos manejos administrativos.	El retraso de las obras de Transmilenio por la calle 26. Las fallas del Estado en la contratación pública, en la revisión del manejo de contratos en la parte de concesiones viales. La afectación de la movilidad durante el tramo de tres años en la ciudad de Bogotá. La pérdida de credibilidad y prestigio en la administración y sistema jurídico en la Alcaldía de Bogotá.

⁵ Fuente: Tomado de varias notas de prensa, consultado febrero de 2017.

<http://entrelines.co/articulos/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>

⁶ Fuente: Consultado febrero de 2017 <http://www.elespectador.com/noticias/judicial/el-contrato-de-calle-26-se-perdieron-100-millones-de-do-articulo-459299> ; <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-9114027>, <http://entrelines.co/articulos/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>

La responsabilidad del Revisor Fiscal frente a la Auditoría Forense

Entidad	Monto Estimado	Contexto	Consecuencia
Interbolsa ⁷	\$340.000 millones	Fue una empresa colombiana de corretaje de valores, gestión de activos y otros tipos de banca de inversión, operó hasta noviembre de 2012 cuando el gobierno colombiano ordenó su intervención por la deuda que la comisionista tenía con el banco español BBVA por una suma de \$20.000 millones. También por la caída del 30 % de acciones dentro de la comisionista.	El desvío de dineros obtenidos por préstamos por \$248.000 millones, utilizados por la directiva de Interbolsa para uso personal. La incautación de bienes y empresas intervenidas por una deuda pendiente de Fondo Premium, por un valor de \$350.000 millones de pesos. La extradición del fundador de Interbolsa, Víctor Maldonado, hacia España por los delitos de estafa agravada y captación masiva de dinero. El descalabro de varias empresas intervenidas por Interbolsa en operaciones financieras de altas sumas de dinero. La consolidación de una feria de contratos para el registro de los incrementos superiores en materia de alquiler de andamios y contrataciones.
Saludcoop ⁸	\$1,7 billones	El 11 de mayo de 2011, mediante la Resolución 0801 de la Superintendencia Nacional de Salud, se ordenó la toma de posesión inmediata de los bienes y haberes de la EPS Saludcoop. Esto se origina por el seguimiento que hacía la Contraloría General de la Nación al uso indebido de los recursos públicos para la construcción de clínicas y hospitales mediante la desviación de 1.05 billones de pesos entre el período de 1998-2010. Así como también, el pago irregular de bonificaciones a los directivos por 6000 millones de pesos, en el período del 2005-2010.	El sobreprecio de medicina y tratamientos para la atención de los usuarios de los servicios de la EPS. La confusión de los recursos de medicina prepagada con los que integran el Plan Obligatorio de Salud en beneficio de los privados. La falta de pago de los servicios de salud a los proveedores, que se registraba como utilidad. El traslado de cerca de 4.500 millones 500 mil pacientes a Cafesalud, debido a la apropiación de los recursos públicos (desvío de dineros) por parte de su fundador y su equipo.
Reficar ⁹	\$1,5 billones	La Refinería de Cartagena es uno de los más modernos complejos industriales de Sudamérica que ocupa cerca de 140 hectáreas dedicadas a generar derivados de petróleo y combustibles considerados limpios por su bajo contenido de azufre. En el año 2015 se abre la investigación sobre un posible desfalco en el megaproyecto de la ampliación de la refinería, que se realiza con el fin de disminuir la dependencia en materia de combustibles, como también el sobrecosto de la obra que se estima entre \$US4000 millones.	La concentración de la actividad en contratistas comunes. La cantidad de sobrecostos en el proyecto, debido al incremento de los materiales, la producción y la entrada en operación. La consolidación de una feria de contratos para el registro de los incrementos superiores en materia de alquiler de andamios y contrataciones.

7 Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelinesa.co/articulos/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, <http://www.dinero.com/inversionistas/caso-interbolsa/articulo/procurador-destituye-superfinanciero/188814>, <http://www.elspectador.com/noticias/economia/interbolsa-historia-de-un-desplome-articulo-385920>;

8 Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelinesa.co/articulos/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, http://www.saludcoop.coop/pagina_web/index.php

9 Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelinesa.co/articulos/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, <http://www.reficar.com.co/quienes-somos>

Fuente: Elaboración de los autores a partir de varias notas de prensa. Consultado febrero de 2017

REFLEXIONES FINALES

En los nuevos escenarios mundiales la ciencia contable tiene un nuevo reto frente a prevenir y combatir la corrupción y específicamente en la del fraude corporativo, además se debe resaltar y reconocer que las formas de cometer fraudes día a día se hacen más complejas, se tecnifican y son realizadas por diferentes niveles de la organización. Las herramientas que brinda la auditoría forense se constituyen en un nivel especializado de reunir evidencias y aportar juicios de valor para fundamentar los resultados de investigaciones judiciales con elementos probatorios.

Aunado a lo referido, la Auditoría Forense incorpora una nueva mirada al campo de actuación profesional del Revisor Fiscal, por cuanto su aplicación trasciende el uso instrumental como herramienta para documentar aspectos probatorios, por uno más especializado orientado a la toma de decisiones y resolución de conflictos que incorpora aspectos cualitativos al proceso de revisar, en el recorrido realizado queda claro el desconocimiento de los Contadores Públicos frente a las posibilidades de intervención y aplicación de la Revisoría Fiscal en campos disciplinares diferentes de los económicos.

Es por ello que el papel del profesional contable, especialmente del Revisor Fiscal, como asesor de la justicia en la evaluación y tipificación de delitos económicos, se constituye en relevante, dadas las características que le convierten en el profesional distintivo por excelencia para llevar a cabo actividades de vigilancia, inspección y comprobación de hechos ocurridos en los estados financieros, siendo a su vez elemento clave para apoyar los procesos judiciales.

Cabe anotar que las universidades de Colombia no tienen actualmente

los pensum que permitan una preparación adecuada de la profesión contable desde la Auditoría Forense, lo cual limita la participación del Contador Público en este campo; siendo esta la razón del creciente número de irregularidades y fraudes que de acuerdo a los casos observados a través de la historia, han sido determinantes para la quiebra total de organizaciones empresariales. Del mismo modo no se debe descuidar el tema de ética profesional, que particularmente en el área contable cobra nuevo sentido ante la entrada en vigencia del nuevo código de ética, por lo que su reiterativa inclusión en los procesos formativos se espera promuevan nueva conciencia del control, la legalidad y honestidad al interior de las empresas y las sociedades.

Finalmente se establece que la práctica de la auditoría forense desde la revisoría fiscal debe ser promovida desde la responsabilidad de sus procedimientos, de forma honesta y transparente, de modo que su ejecución contribuya a la planeación estratégica para el logro de las metas organizacionales, es por ello que su verdadero compromiso radica en llevar procesos de aplicación conscientes con certeza absoluta de su razonabilidad y juicios suficientemente críticos y objetivos que aporten validez y se constituyan en prueba legal para actuaciones judiciales.

RECOMENDACIONES

Conforme avanzan las sociedades y el conocimiento surgen nuevos y cambiantes problemas con diferentes grados de complejidad cuya solución reclama de sus profesionales renovación de sus actuaciones y procederes, razón por la cual los revisores fiscales que desarrollen la práctica de la Auditoría Forense deben contar con metodologías, técnicas y procedimientos innovadores y creativos que favorezcan detectar y cuantificar el impacto del fraude financiero, con el fin de brindar confianza a los usuarios de la información financiera.

Así mismo dada la responsabilidad social que cumple el Revisor Fiscal su dictamen debe aportar y recomendar diferentes técnicas y procedimientos que permitan detectar y prevenir el fraude, enfocados al diseño de conocimiento integral de la empresa, condiciones éticas de los administradores, alertas oportunas sobre acciones de fraude, estrategias para la identificación, administración y control del fraude que incluyan impacto y factores asociados, esquemas de monitoreo preventivo y el diseño de indicadores, entre otros.

Desde esta mirada resulta pertinente incorporar a los procesos de formación del Contador Público nuevas miradas interdisciplinarias de aplicación del ejercicio profesional en relación dialógica con áreas interdisciplinarias así como abrir nuevas líneas de investigación en temas de auditoría y revisoría interdisciplinar.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Badillo, J. (2012). Auditoría Forense. CIA, CCSA, CISA, MBA, Financial Controller, International Organization for Migration. Disponible en <http://www.vhgconsulting.com/auditoria-forense-3>, consultado en agosto 8 de 2017.
- Bareño, D. (2009). Mecanismos de contabilidad para prevenir y detectar el lavado de activos en Colombia. *Cuadernos de contabilidad*, 10(27), 341-357.
- Cano, D., Lugo, D., Cano, J. y Cano, M. (2009). Auditoría Financiera Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, lavado de dinero y activos, financiación del terrorismo. 3a Ed. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Castro, R. (2008). La investigación forense en la revisoría fiscal. Ponencia presentada en el II Encuentro de Profesores de Revisoría Fiscal. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario. Consultado el

- 28/01/2017, disponible en: http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/nov/memorias_rev_fiscal_foro_firmas/eventos_rev_fiscal/ponencias_2__rev_fiscal/ur_investigacion_aforense.pdf
- Colmenares Y. (2008). *La Auditoría Forense como medio de prevención de fraudes y corrupción en organizaciones del sector público y privado. Prospectiva y su análisis: el Contador Público ante este horizonte*. Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto, Venezuela. http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P942.pdf, consultado el 12 de abril de 2012.
- Duarte, G. (2015). *Importancia de la auditoría forense en las organizaciones del sector comercial en Colombia* (Bachelor's thesis). Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada.
- Escobar, I. (2002). *La fundamentación teórica de la Revisoría Fiscal en la normatividad colombiana*. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Fuente: Tomado de varias notas de prensa, consultado febrero de 2017. <http://entrelines.co/articles/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>,
- Fuente: Consultado febrero de 2017 <http://www.elespectador.com/noticias/judicial/el-contrato-de-calle-26-se-perdieron-100-millones-de-do-articulo-459299>; <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-9114027>, <http://entrelines.co/articles/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>
- Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelines.co/articles/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, <http://www.dinero.com/inversionistas/caso-interbolsa/articulo/procurador-destituye-superfinanciero/188814>, <http://www.elespectador.com/noticias/economia/interbolsa-historia-de-un-desplome-articulo-385920>
- Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelines.co/articles/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, http://www.saludcoop.coop/pagina_web/index.php

- Fuente: Consultado febrero de 2017. <http://entrelneas.co/articles/top-5-los-casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia/>, <http://www.reficar.com.co/quienes-somos>
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2003). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw-Hill.
- Hernández, D. (2010). Auditoría Forense: Base para instrumentalizar la prueba en el lavado de activos. Lima, Perú: Universidad de Nariño.
- International Federation of Accountants, IFAC (2002). Introduction to International Education Standards for Professional Accountants [Online]. (Cited 10 Aug 2003). Available in: <http://www.ifac.org>.
- Lugo, C., Cano, D., Cano, M., Eriberto, J., Cano, D., Lugo, D. & Cano, J. E. (2008). Auditoría financiera forense: en la investigación de: delitos económicos y financieros, lavado de dinero y activos, financiación del terrorismo (No. Sirsi) i9789586485678.
- Marín, L. (2010). *La auditoría financiera forense como herramienta aplicable en detectar delitos presupuestarios en el sector público*. Barinas, Venezuela: Universidad Centro-Occidental Lisandro Alvarado.
- Meneses, G. (2004). NTIC, Interacción y aprendizaje en la universidad. (Trabajo de investigación para obtener el DEA). Tarragona, España: Universitat Rovira I Virgilia.
- Norma internacional de auditoría 240 responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude (NIA-es 240). Consulta realizada febrero de 2017. http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIA/NIA-240.pdf
- Pérez, S. & Zabaleta, M. (2015). *Contabilidad de gestión: desde la medición del valor hacia el uso eficiente de los recursos*. Barranquilla: Universidad Simón Bolívar.
- Ramírez, A. & Piedrahita, V. S. (2012). La auditoría forense: un campo en potencia. *Adversia*, (8), 55-66.
- Rodríguez, A. (2008). *Evaluación de la importancia de la auditoría forense*

en la determinación de corrupción en el sector público venezolano. Recuperado el 22 de julio de 2012 de: <http://bibadm.ucla.edu.ve/edocsba-ducla/tesis/P1145.pdf>

Saccani, R. (2010). *Tratado de auditoría forense. La investigación y prueba de los delitos de cuello blanco.* Buenos Aires, Argentina: KPMG.

Torres, L. B. C. (2015). La auditoría como ejercicio generador de herramientas gerenciales para reducir los riesgos de fraude en los entes económicos. *Saber, Ciencia y Libertad*, 10(2), 63-74.

Villacís, V. (2006). Auditoría forense: metodología, herramientas y técnicas aplicadas en un siniestro informático de una empresa del sector comercial. Ecuador. Recuperado de: <http://www.dspace.edu.ec/bitstream/123456789/2006/1/3901.pdf>, consultado el 16 de marzo de 2012.

Cómo citar este capítulo:

Gamboa-Caicedo, N.; Monsalve-Peláez, M. & Ariza-Angarita, Y. (2017). La responsabilidad del Revisor Fiscal frente a la auditoría forense. En Prieto-Pulido, R. & Palacios-Arrieta, A. *Gestión contable y financiera en las organizaciones. Un enfoque global.* Ediciones Universidad Simón Bolívar. Barranquilla-Colombia. 181-205.