

ANÁLISIS DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA MEJORAR LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL DEL CONTADOR PÚBLICO EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO

ANDREA GALVIS VALERO
LUZ YOHANA ROA PEÑA

PALABRAS CLAVES

Auditoría

Auditoría forense

SAS N° 82

SAS N° 99

Ley Sarbanes-Oxley

La Prueba

La Prueba pericial

Lavado de dinero y de activos

El Contador Público

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Objetivos y Cualidades de la Información Contable

Responsabilidad Social Empresarial

Fraude

Tipos de Fraude

DESCRIPCION

La auditoría Forense nace de los fraudes, delitos y desfalcos originados en las empresas del Estado, debido a la inadecuada utilización de los recursos, los cuales son utilizados para actos delictivos, originando de esta manera que la sociedad no tenga un desarrollo social, ya que se deteriora el patrimonio público, causando así la, pobreza y el desempleo lo que conlleva a que no halla una responsabilidad social de la comunidad.

Por lo anterior lo que se busca con el trabajo de investigación es Analizar la auditoría forense como una herramienta de ayuda al Contador Público, que le permitan ser un custodio de los recursos y bienes de la sociedad frente al fraude y las acciones ilícitas y asimismo mejorar la responsabilidad social empresarial, aplicada a las empresas del estado.

FUENTES:

Se consultaron un total de 20 referencias bibliográficas distribuidas de la siguiente manera: sobre el tema de Auditoria Forense, control interno y fraudes 5 libros; sobre el tema de auditoria, procedimientos y normatividad 4 libros; sobre el tema ejercicio de la profesión contable 7 libros; sobre el tema de Responsabilidad social 2 libros, 2 tesis de la Universidad de San Buenaventura sede Bogotá, sobre el tema de metodología de la investigación y normas de presentación de trabajos de grado 2 libros. También se consultaron un total de 4 Infobibliografías referente a auditoría Forense y normatividad.

Finalmente se realizo una Entrevista a la Jefe del Departamento de Auditoría Forense, de la Contraloría de Bogotá.

Técnica entrevista

Elementos: Departamento de auditoría forense de la contraloría de Bogotá.

Población: Jefe del departamento de la contraloría de Bogotá.

Tiempo: Segundo semestre año 2008.

CONTENIDO:

Para desarrollar el trabajo de investigación este se realizo en base a un estudio descriptivo producto de fuentes bibliográficas, una entrevista a la Coordinadora de grupo de auditoría forense de la contraloría de Bogotá, lo cual permitió desarrollar el marco teórico sobre auditoría forense donde se indago el origen y causas de la

auditoría forense, los tipos de fraudes en el sector público colombiano, las normas para castigar y juzgar delitos económicos y la importancia del desempeño profesional de contador público en evitar y detectar hechos delictivos que atenten contra el patrimonio de las empresas del estado, permitiendo de esta forma ser un custodio de los bienes del estado, por ser un profesional que da fe pública, teniendo a su cargo la responsabilidad de certificar la información financiera de las organizaciones, la cual es un medio de prueba que permite evidenciar la corrupción y deterioro de los recursos públicos, lo cual ocasiona que no halla una responsabilidad social. Mediante este estudio se pretende analizar las herramientas que la auditoría forense le puede aportar al contador público, para mejorar su responsabilidad social empresarial, originando una serie de conclusiones y aportes sobre el tema investigado, todo en beneficio de nuestro desarrollo intelectual y profesional.

METODOLOGÍA:

La Investigación es de tipo descriptivo, producto del análisis e investigación de la Auditoría Forense, donde se busca examinar como el auditor forense mejora la Responsabilidad Social del contador público frente al desempeño en las empresas estatales.

CONCLUSIONES:

La Auditoría forense es una herramienta que posibilita la investigación de delitos y fraudes corporativos, que permite que no haya fuga de capitales ni deterioro del patrimonio público.

Cuando hay corrupción hay menos inversión, empleos y menos posibilidades de eficacia y ejecución de programas de desarrollo social, que permitan el desarrollo de la responsabilidad social en las empresas del estado en busca de un beneficio para la comunidad

El Contador Público y el Auditor Forense deben trabajar de la mano implementando las normas, principios y herramientas de la auditoría, que le sean una garantía para detectar errores e irregularidades en la gestión de los funcionarios públicos, los cuales dan paso a actos ilícitos, reflejados en los valores que figuran en los estados financieros. Por lo cual se debe reforzar el conocimiento administrativo, contable, financiero y jurídico de las personas y funcionarios de las instituciones encargadas de la prevención de delitos.

ANEXO

Formato de Entrevista realizada a la Coordinadora de Grupo de Auditoría Forense de la Contraloría de Bogotá.

ANÁLISIS DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA
MEJORAR LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL DEL CONTADOR
PÚBLICO EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO

ANDREA GALVIS VALERO
LUZ YOHANA ROA PEÑA

UNIVERSIDAD DE SAN BUENAVENTURA
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
CONTADURIA PÚBLICA
BOGOTÁ, D.C.
2008

ANÁLISIS DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA
MEJORAR LA RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL DEL CONTADOR
PÚBLICO EN LAS EMPRESAS DEL ESTADO

ANDREA GALVIS VALERO
LUZ YOHANA ROA PEÑA

TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

ASESOR TEMÁTICO
LIBARDO LAGUNA MALDONADO
CONTADOR PÚBLICO TITULADO

UNIVERSIDAD DE SAN BUENAVENTURA
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
CONTADURIA PÚBLICA
BOGOTÁ, D.C.

2008

Nota de Aceptación:

Firma Jurado Presidente

Firma Jurado

Firma Jurado

Bogotá D.C. 21 Noviembre del 2008

Bogotá, D.C. 21 de noviembre de 2008

Doy gracias a Dios Todopoderoso por permitirme llegar donde me encuentro hoy en día, por brindarme la fortaleza necesaria, para emprender nuevos proyectos, a mi mamita por su apoyo incondicional, que con su dedicación y comprensión me brindo tranquilidad y confianza para terminar mis estudios, a mis hermanos por los consejos recibidos, a mis amigos por sus palabras de motivación y aliento para no desfallecer, a los profesores que con su conocimiento y sabiduría me ayudaron a formarme profesionalmente a todos Mil y mil gracias por su amistad, comprensión y valiosa colaboración que siempre me brindaron.

DIOS LOS BENDIGA HOY MAÑANA Y SIEMPRE

ANDREA GALVIS VALERO

Doy gracias a Dios, por todas las maravillas que nos da día a día, por permitirnos estar donde estamos, a él toda la gloria y la honra. A mi esposo la persona que siempre ha estado conmigo en las buenas y en las malas, gracias amor por estar a mi lado apoyándome para que no desfallezca, gracias por tenerme paciencia y no dejarme sola, gracias por brindarme su amor incondicional siempre. A mi pequeña Nicol Juliana mil gracias por perdonar todo el tiempo robado, por perdonar el no poder estar con ella como se lo merece, te amo hija. A toda mi familia gracias porque sé que puedo contar con cada uno de ellos en todo momento, a todos mis compañeros y profesores los llevo en el corazón y les doy gracias por lo enseñado y lo brindado, lo cual me ha servido para crecer como persona y como profesional.

MIL GRACIAS A TODOS, LOS QUIERO MUCHO.

LUZ YOHANA ROA PEÑA

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad de San Buenaventura, sede Bogotá, por ser la universidad que nos formó como profesionales.

A nuestro asesor Libardo Laguna Maldonado, por los aportes recibidos para la realización del trabajo, por su comprensión y ayuda incondicional que nos brindó.

A Paulina Ramírez Amaya, por su valiosa ayuda, en la realización de nuestro trabajo y haber tenido la oportunidad de socializar con el grupo Especial de Auditoría Forense de la Contraloría de Bogotá.

A todos nuestros profesores que contribuyeron a nuestra formación como profesionales, en el transcurso de nuestra carrera, porque sin su sabiduría, amistad y consejos recibidos, no seríamos los profesionales que somos hoy en día.

Al Grupo GUIFO de la Contraloría de Bogotá, porque sus aportes nos ayudaron en la realización de nuestro trabajo.

A nuestros amigos y compañeros de estudio por todos los momentos compartidos.

A todo el personal de la Biblioteca de la Universidad, informática, medios audiovisuales, por la colaboración brindada en nuestra estadía en la universidad.

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	
1. OBJETIVOS	11
2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	12
3. JUSTIFICACIÓN	14
4. MARCO TEÓRICO	15
4.1. AUDITORÍA	15
4.1.1. Tipos de Auditoría	15
4.2. AUDITORÍA FORENSE	16
4.2.1. Antecedentes de la Auditoría Forense	17
4.2.2. Objetivos de la Auditoría Forense	21
4.2.3. El perfil del auditor forense	22
4.2.4. Campos de Acción de la Auditoría Forense	22
4.2.5. Normas aplicables a la Auditoría Forense	24
4.2.5.1. Normas Personales	24
4.2.5.2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	24
4.2.5.3. Normas Relativas a la Rendición del Informe	25
4.2.6. SAS N° 82	26
4.2.6.1. SAS N°99	26
4.2.7. Ley Sarbanes Oxley	27
4.2.8. Informe y concepto final	28
5. ANÁLISIS DEL FRAUDE EN ENTIDADES PÚBLICAS DE COLOMBIA	29
5.1. Detección del Fraude en las Entidades Públicas Colombianas	29

5.2. Tendencias más Comunes que han favorecido el Fraude	30
6. ANÁLISIS DESDE UNA ENTIDAD PÚBLICA	32
6.1. La Auditoría Forense vista desde la Contraloría de Bogotá	32
6.1.1. La Prueba	35
6.1.2. La prueba Pericial	37
6.1.3. Conversión de la Evidencia en Prueba	38
6.1.3.1 Etapas del Lavado de Dinero y de Activos	40
6.1.3.2. Características del Lavado de Dinero y de Activos	41
6.1.3.3. Objetivos del Lavador de Dinero o de Activos	41
6.1.3.4. Perfil del Lavador de Dinero y de Activos	42
7. EJERCICIO DE LA PROFESIÓN DEL CONTADOR	42
7.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	45
7.2. Objetivos y Cualidades de la Información Contable	45
7.3. Normas Básicas de Contabilidad	47
7.4. El secreto profesional y la confidencialidad del Contador	51
7.5. Relación del Contador Público con la Sociedad y el Estado	52
7.6. El Contador Público lo Ético relacionado con lo Legal	52
8. RESPONSABILIDAD SOCIAL	53
8.1. Responsabilidad Social en las Empresas	54
9. MARCO CONCEPTUAL	55
10. DISEÑO METODOLÓGICO	58
10.1. Tipo de Investigación	58
10.2. Método de Investigación	58
10.3. Fuentes y técnicas para la recolección de la información	58

11. CONCLUSIONES	60
12. APORTES	62
13. RECOMENDACIÓN PERSONAL	64
LISTADO DE ANEXOS	65
BIBLIOGRAFÍA	68
INFOBIBLIOGRAFÍA	70

INTRODUCCIÓN

En la administración de los recursos públicos en Latinoamérica las falencias que generaba la inadecuada información contable, generó inexactitudes en la toma de decisiones oportunas en las empresas, dando paso a los flagelos de la corrupción y los fraudes, amenazando de esta forma el progreso y el desarrollo de la economía Colombiana.

Debido a esto se creó la búsqueda de herramientas que apoyen el fortalecimiento de las empresas públicas, en pro de la disminución de las prácticas deshonestas. La auditoría forense cada vez tiene más auge y es implementada en la economía colombiana, la cual trabaja en beneficio del patrimonio y los recursos públicos, tratando de prevenir fraudes y delitos que van en contra del beneficio de la comunidad y de las empresas las cuales pueden ser del sector público o privado.

Esta auditoría, es una disciplina especializada que requiere un conocimiento experto de la teoría contable, auditoría y métodos de investigación. Donde la auditoría forense constituye una rama importante de la contabilidad investigativa, utilizada en la reconstrucción de hechos financieros, de investigaciones de fraudes, cálculos de daños económicos y rendimientos de proyecciones financieras.

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, hacen que la relación con lo forense sea aun más estrecha, cuando se habla de la contaduría forense, encaminada a aportar pruebas y evidencias que permitan la identificación de los actos fraudulentos, por lo cual se define inicialmente 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.

En la función pública se encuentran algunos tipos de fraude como: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión y lavado de dinero.

Debido a esto se ha buscado implementar herramientas y estrategias para que se fortalezca la parte financiera de las empresas, originando la responsabilidad

social y la honestidad a la hora de manejar recursos disponibles encaminados al beneficio y desarrollo del entorno.

Por lo cual el trabajo de investigación pretende realizar un análisis de la auditoría forense como herramienta de ayuda al contador público, para que este mejore la responsabilidad social empresarial, trabajando en beneficio de la custodia de los recursos públicos, los cuales son destinados para el progreso y la mejora de la calidad de vida de la comunidad.

Del mismo modo el trabajo ha sido desarrollado mediante una serie de investigaciones bibliográficas las cuales han aportado las bases para la realización de un estudio descriptivo, enfocado en el desarrollo de la Auditoría Forense. Mediante este estudio realizado se generaran una serie de conclusiones y aportes sobre el tema investigado, todo en beneficio de nuestro desarrollo intelectual y profesional.

Con esta investigación descriptiva, lo que pretende es conocer como se originó la auditoría forense, los tipos de fraudes más comunes, vistos del punto de vista del sector público colombiano, las leyes por las cuales están reglamentadas, para castigar y juzgar delitos económicos, en los procesos judiciales donde el auditor forense, presenta las evidencias y pruebas para establecer que se originaron hechos delictivos, en los cuales la participación del Contador Público es fundamental en los delitos económicos, ya que este profesional da fe pública y tiene a su cargo la responsabilidad de certificar estados financieros y validar que la información que allí se encuentra, presenta razonablemente la situación financiera de una empresa, es por esta razón que el trabajo profesional del contador público es valioso a la hora de evitar fraudes y corrupción dentro de las organizaciones, puesto que en la revisión y validación de las cuentas de ingresos, pasivos y patrimonio se pueden evidenciar movimientos que permitan detectar a tiempo hechos delictivos. Son los fraudes y la corrupción factores que influyen notablemente en el deterioro de los recursos públicos, lo cual no permite que haya una responsabilidad social con la comunidad.

Por lo tanto para la realización de la investigación se tuvieron en cuenta fuentes como libros, revistas y trabajo de campo como la realización de una entrevista a la coordinadora del Grupo Guifo Grupo Especial de Auditoría Forense de la Contraloría de Bogotá a fin de conocer desde el campo real como una entidad pública colombiana, como la Contraloría realiza y aplica la Auditoría Forense.

1. OBJETIVO GENERAL

Analizar la Auditoría Forense como una herramienta para mejorar la Responsabilidad Social Empresarial del Contador Público en beneficio de los recursos del patrimonio en las empresas del Estado.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- ✓ Definir las características principales y el marco teórico de la Auditoría Forense.
- ✓ Identificar la aplicación, de la Auditoría Forense en las empresas del Estado.
- ✓ Indagar sobre la participación del auditor Forense en las actividades del Contador Público en beneficio de la Responsabilidad Social Empresarial.

2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

La auditoría forense es tan antigua que nació a partir de la relación entre la documentación legal y los registros contables, debido a que el primer documento legal fue el Código de Hammurabi de Babilonia, en el cual se encontraron fragmentos y conceptos sobre fraudes donde se establecía que las acciones ilícitas se tienen que demostrar con documentación soportada.

La auditoría forense todavía no tenía trascendencia alguna hasta hechos históricos posteriores, uno de ellos tuvo que ver con el personaje conocido como Al Capone, el cual ocurrió en los años 30, este individuo se dedicó a la realización de acciones criminales y al lavado de dinero, dichas acciones no se le podían comprobar debido a los múltiples mecanismos y negocios que utilizaba como fachada para el lavado de dinero, este personaje fue atrapado gracias a un contador del departamento de impuestos, que se dedicó a buscar pruebas y soportes, como ejemplo, el libro de pagos, donde se encontró que el volumen de ventas reales y el volumen de ventas declarado no coincidían. Debido a esto la fiscalía pudo demostrar fraude en el pago de impuestos de Al Capone.

Aun así, el tema de la auditoría forense no tuvo el auge ni la acogida que se esperaba, el cual llegó para los años 70 y 80 a Estados Unidos, donde los fiscales necesitaban herramientas que fueran de apoyo para el suministro de pruebas.

Fue entonces en los años 90 con el aumento de los escándalos financieros y fraudes en Estados Unidos que originó la llegada de los auditores forenses. Debido a esto la auditoría forense surge de errores, fraudes y desfalcos que existen en las empresas, donde los recursos designados no son utilizados para el progreso de la comunidad, generando así un mayor nivel de pobreza y desempleo; esto sucede debido a que los cargos destinados son ocupados por personas inescrupulosas, que no cumplen con las normas propuestas por ley, dando lugar a una mala utilización de los recursos otorgados para el desarrollo de proyectos enfocados al bienestar de la sociedad.

En las empresas del Estado los fraudes más comunes identificados en el sector público, son aquellos en los cuales se ven involucrados los recursos del patrimonio debido a una ineficiencia en la gestión fiscal. Entendiéndose por esta la preservación y la administración de los recursos del estado. Destinados al bienestar de la sociedad, algunos tipos de fraudes identificados en este sector se ven reflejados en las contrataciones de obras para arreglo de vías, licencias y

Suministros dados a funcionarios públicos, para su manejo y buen uso. De esta manera, se generan unos resultados que no son los más benéficos para los ciudadanos donde los efectos irán en contra de la responsabilidad social, lo que significa que las personas se pueden quedar sin trabajo por la mala administración y el manejo inapropiado de los recursos dando lugar a los delitos por desfalco de recursos financieros y propiciando el cierre de las empresas.

La responsabilidad del contador cuando desarrolla su competencia como auditor en el mundo es sinónimo de transparencia y ética, donde se exige de la profesión contable nuevos retos; que permiten contrarrestar el fraude, la corrupción, el narcotráfico asociado al lavado de dinero y de activos, llevando esto a que el contador, esté siempre más capacitado y sea un especialista en la labor que desarrolla, desempeñándose de esta manera con más eficiencia.

Nos encontramos frente a un campo nuevo, con herramientas, que el profesional de contaduría puede tomar y utilizar, como apoyo para convertirse en un guardia de los recursos y bienes de la sociedad frente a las acciones ilícitas.

Aun más teniendo en cuenta que el profesional de la contaduría tiene a su cargo el certificar y dictaminar información financiera donde los usuarios confían al momento de la toma de decisiones en beneficio de la sociedad. Si la información certificada no conlleva transparencia en los diferentes procesos, esto afectará negativamente la sociedad, la cual, se verá reflejada en la calidad de vida, debido a la malversación de los recursos públicos. Lo que significa que los informes certificados o dictaminados deben ser presentados de una manera ética, oportuna y confiable.

De igual forma se abarcará, el tema de la auditoría forense para examinar las variables que generan los actos fraudulentos y de esta manera, establecer qué beneficio se obtendría al relacionar la auditoría forense con el contador público, para mejorar la responsabilidad social de las empresas estatales, con un mayor compromiso y eficacia del manejo de los recursos.

3. JUSTIFICACIÓN

En Colombia la corrupción es una de las principales causas del deterioro del Patrimonio Público es por esta razón que se hace necesario conocer y aplicar la Auditoría Forense, ya que proporciona las herramientas necesarias para combatir el crimen organizado, permitiendo 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.

La multiplicidad de aportes que genera esta auditoría, origina pautas y herramientas de aprovechamiento, para los profesionales del área contable, donde ellos asimilan y toman las herramientas que esta brinda; creando una mayor precisión, confiabilidad y certeza en la información que se revela en los estados financieros, por consiguiente contribuir en la toma de decisiones y el beneficio de la sociedad y de las empresas públicas.

De igual forma la profesión del Contador Público contribuye con la transparencia y ética, por ser un profesional que da fe pública, por lo cual tiene a su cargo evaluar las transacciones, la razonabilidad de las cifras y el buen uso de la contabilidad, así como, certificar o dictaminar estados financieros, los cuales son de importancia al momento de la toma de decisiones y el beneficio de las organizaciones, permitiendo de esta manera detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado.

Es por esta razón, que se considera oportuna esta investigación, la cual conlleva la aplicación de las etapas de la Auditoría Forense, que contribuyen con el adecuado control y uso de los recursos del Estado.

Como estudiantes de contaduría pública de la universidad de San Buenaventura contamos con una formación profesional enfocada en los “principios éticos del ser bonaventuriano, ser católico y ser franciscano contemplado en el PEB”¹, donde también se resalta la importancia de la investigación crítica, formativa y básica en los procesos sociales, con lo cual, pretendemos dar a conocer la auditoría forense, para que los estudiantes de contaduría pública, tomemos conciencia de la responsabilidad que tenemos como profesionales, a contribuir para detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado por parte de empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos, de esta manera contribuimos, a mejorar la economía de nuestro país y la responsabilidad Social Empresarial.

¹ RECTORIA, General. Proyecto Educativo Bonaventuriano. Editorial Bonaventuriana, Universidad de San Buenaventura. Bogotá, D.C. 30 de junio de 2007

4. MARCO TEORICO

4.1 LA AUDITORÍA

Como dice Blanco Luna², A través del tiempo la auditoría ha venido evolucionando en el entorno financiero económico y político.

La auditoría es un proceso que permite obtener y evaluar el control interno de las empresas a fin de optimizar los recursos económicos y financieros de una organización con el propósito de que sus procesos y actividades sean más eficientes y eficaces, buscando de esta manera el mejoramiento continuo que permita la preservación de los recursos y la toma de decisiones en las empresas.

En la actualidad encontramos diferentes tipos de Auditorías las cuales se especializan en un campo específico de la organización y son importantes porque suministran confiabilidad en la información financiera, lo que permite a las entidades y empresas la asignación eficiente de los recursos, el aporte del auditor es proporcionar credibilidad a la información, para los Accionistas, Acreedores, Clientes, Reguladores Estatales, entre los tipos de auditorías se encuentran las siguientes:

4.1.1 Tipos de Auditoría³, Auditoría Financiera: Se encarga de inspeccionar y revisar todos los soportes contables a fin de determinar que estos reflejen la situación financiera de la empresa, para así mejorar los procesos de gestión financiera y de control interno en la obtención de la información.

Auditoría de Gestión: Evalúa las acciones, resultados y operaciones con relación a los planes, programas y proyectos de una entidad pública, a fin de informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Auditoría Integral: Es aquella auditoria que se encuentran en el punto medio entre una auditoría de gestión y una financiera, ya que es contable – financiera y tiene

² BLANCO LUNA, Yanel. Normas y procedimientos de la Auditoria Integral. Bogotá, Colombia: Editora Roesga, ECOE Ediciones Ltda., p. 3-4

³ Ibid., p.35-55-65.

elementos de gestión, teniendo en cuenta la actividad fundamental de la unidad auditada. Allí se debe definir si los Estados Financieros reflejan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y los recursos que maneja la entidad fueron utilizados eficaz y eficientemente.

Auditoría interna: La lleva a cabo un departamento dentro de la organización y existe una relación laboral, la cual tiene como finalidad la evaluación independiente de las actividades contables, financieras, operativas y administrativas, cuyos resultados constituyen la base para la toma de decisiones dentro de la organización.

Auditoría externa: No existe relación laboral y la hacen personas externas al negocio, allí se realiza la revisión y verificación del cumplimiento de disposiciones legales y políticas administrativas con posterioridad a las operaciones conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Auditoría operacional: Es la valoración independiente de todas las operaciones de una empresa, en forma analítica objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables, si se siguen las normas establecidas y si se utilizan los recursos de manera eficaz y eficiente.

Auditoría administrativa. Es un examen completo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental, donde se evalúa sus métodos de control, medios de operación y empleo que da a sus recursos humanos y materiales.

Todas las auditorias son necesarias para mejorar el nivel de trabajo, enfocado a la eficiencia y eficacia en las organizaciones.

4.2 AUDITORIA FORENSE

“El término forense corresponde al latín forensis, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen fórum del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios; lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para representar en un juzgado o Corte Superior.

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de la contaduría forense,

encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto 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; algunos tipos de fraude en la administración pública son: conflictos de intereses, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, lavado de dinero”⁴ .

Es de resaltar que la auditoría forense se encarga de investigar los delitos y fraudes de las entidades estatales y empresas privadas y es considerada un complemento de las auditorías tradicionales, ya que no solamente recolecta pruebas que pueden evidenciar un fraude o delito, sino que también investiga actividades tales como fraude contable en la información financiera, corrupción administrativa, el lavado de activos y el terrorismo entre otros, lo que posibilita que cada vez sea menor el índice de fraudes encontrados en estas empresas puesto que el auditor forense contribuye a la lucha contra la corrupción.

4.2.1 Antecedentes de la Auditoría Forense. Con relación al origen de la auditoría forense podremos comentar que “el primer auditor forense fue probablemente el funcionario del Departamento del Tesoro que se vio en la cinta los Intocables, donde un contador desenmascaró al mafioso Al Capone en los años 30 en Estados Unidos, sin embargo es posible que la auditoría forense sea algo más antiguo, tan antiguo que nació con la primera ley conocida como el Código de Hamurabi, 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, 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. La contabilidad existe desde hace mucho tiempo, de hecho se encuentran en museos, documentos relacionados con registros contables pertenecientes al antiguo Egipto y todas las grandes civilizaciones del pasado, sin embargo, la auditoría forense nace cuando se

⁴CANO, Miguel y LUGO, Danilo. Auditoría Forense, en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, 2005, p. 16.

vincula lo legal con los registros y pruebas contables y el primer documento legal conocido es el Código de Hamurabi, allí se expone por ejemplo que si un comerciante reclama un pago realizado debe demostrar el recibo, claro que este comerciante tendría su escriba o contador que presentaría ante el juez el recibo correspondiente al pago y demostraría que el pago fue realizado. El Código de Hamurabi condenaba entonces al fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago haciéndole pagar hasta seis veces el monto”⁵

Los antecedentes nos dejan ver que la contabilidad se ha implementado hace bastante tiempo trabajando en beneficio de los comerciantes o las personas, para que estas puedan realizar de manera clara todo tipo de operaciones o transacciones conocidas comúnmente como cuentas.

“Existen muchos tratados e historiadores de la contabilidad, pero no de la auditoría forense, ya que además en un momento determinado los tribunales por lo general no se enfocaban en la búsqueda de evidencias para demostrar la culpabilidad de las personas, por tal razón se encuentra un vacío enorme en la auditoría forense y es entonces en los años 30 cuando surge el contador que ayudó a apresar a Al Capone. En la cinta y el libro referido a la captura del mafioso, el protagonista es Elliot Ness y nuestro contador, quien a nuestra manera de ver es en realidad el héroe del drama, pero se pierde en el anonimato.

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

Hasta el día que un contador en el Departamento de Impuesto dio con la idea de conseguir inculpar a Al Capone con la Ley de Impuesto, se dedicó entonces a buscar pruebas, repentinamente se encontró una abundancia de evidencia revisando las cuentas de un negocio que lavaba y hasta planchaba el dinero de Al Capone.

La Fiscalía logró traer el lavador de dinero y el libro de pagos, se pudo comprobar que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio de los

⁵ Ibidem., p. 30

lavadores, de hecho, el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado iban lejanos. Aunque no se pudo probar el asesinato, extorsión y otros crímenes cometidos por Al Capone, los contadores y auditores forenses pudieron demostrar fraude en el pago de impuestos, así se pudo dismantelar la organización.

Cuando otro mafioso importante, Costello, fue capturado, se apresuró a decir he pagado correctamente mis impuestos, para evitar ser apresado por la misma razón que Al Capone, lo cual demuestra que para ese momento ya los criminales estaban preparados para combatir a los auditores forenses.

Por alguna razón desconocida no se dio el impulso suficiente a esta rama de las ciencias contables en esa oportunidad y el gran momento de la auditoría forense fue diferido hasta los años 70 y 80 donde surgió de nuevo en Estados Unidos como herramienta para suministrar pruebas a los fiscales, luego vinieron los auditores forenses privados y en los años 90 surgió el gran Boom de la Auditoria Forense”⁶

A pesar de que la auditoría no tuvo el impulso necesario desde ese momento, no se dejó de trabajar con ella en el transcurso de las décadas posteriores. Lo cual genera grandes ayudas para el desarrollo de las actividades investigativas por parte de auditores y contadores para trabajar en contra del fraude y la corrupción en las empresas del Estado o empresas privadas.

Teniendo en cuenta esto, se conoció un boletín Interamericano de Contabilidad de la AIC, en el 2002 donde hacía referencia a lo siguiente:

El número creciente de escándalos financieros y fraudes en años recientes ha hecho a la contabilidad forense una de las áreas de crecimiento más rápidas de la contabilidad y una de las trayectorias de carrera más seguras para los contadores. En abril 11 de 2002, ABC News (red de televisión y radio, poseída por The Walt Disney Company en 1995) transmitió una extraña noticia imaginando una nueva serie de televisión llamada La brigada del fraude, la cual dramatizaría este campo de rápido crecimiento. Ya casi se puede escuchar el tono, escribe ABC, Es como Quincy, solamente que con balances generales en lugar de cadáveres.

Para aquellas personas que consideramos esta nueva y excitante trayectoria como carrera tenemos algunos hechos como lo son:

“U.S. News y Word Report nombraron a la auditoría forense como uno de los ocho más seguros caminos en América en su reporte de febrero 8 de 2002.

⁶Ibíd., p. 31

Muchos auditores forenses encuentran este campo más excitante que el campo de la auditoría porque las responsabilidades del trabajo son menos estructuradas y definidas.

El mercado para la contabilidad forense continúa creciendo, como la reciente corrupción de colapsos corporativos y fallas de negocio que están impulsando a los negocios a contratar contadores forenses para prevenir, además de investigar varios tipos de errores.

La Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (Association of Certified Fraud Examiners) ha crecido de 5.500 miembros en 1992, a 25.000 en el año 2002. Sólo un puñado de escuelas en los Estados Unidos ofrece clases de auditoría forense como parte de sus programas. La mayoría de auditores forenses son CPAs que han aprendido técnicas forenses en su mismo trabajo.

El entrenamiento requerido usualmente incluye un grado de estudiantes universitarios en contabilidad más 2 a 4 años de experiencia. Una licencia de CPA es frecuentemente requerida. Además, la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude ofrece una designación de examinador certificado de fraude, y la Escuela Americana de Examinadores Forenses (American College of Forensic Examiners) ofrece su propia credencial certificada de contador forense.

El alcance de los pagos está desde US\$30.000 a US\$110.000 y más en las firmas de CPA, firmas de leyes, corporaciones y agencias de gobierno como el FBI.

Los tiempos modernos exigen de la profesión contable nuevas tareas y presenta nuevos retos; el fraude, la corrupción, el narcotráfico y el "terrorismo" asociado, al lavado de dinero y activos, hacen que el profesional de la contaduría sea más especialista y experto en su labor.

Por esto la Auditoría Forense se presenta como una opción válida para que el trabajo tenga mayor eficacia en estos difíciles momentos. La sociedad espera que el contador público brinde seguridad necesaria; para que los grupos terroristas reconocidos no puedan financiarse y utilicen los sistemas financieros para estos fines.

La ONU así lo ha entendido y por eso solicita se conformen grupos de auditores forenses expertos que investiguen y den a la luz pública la forma y los medios que emplean los terroristas para lavar y financiar sus operaciones ilícitas; a partir de la ley USA PATRIOT, el interés del mundo se centra en conocer el origen de capitales y su destino y se amplían el número de delitos que cubren el tema de lavado de activos. Estamos frente a un campo nuevo y del cual los profesionales de contaduría pueden apoyarse para convertirse en verdaderos custodios del bien social y una contra frente al fraude, la corrupción y el terrorismo"⁷.

⁷ Ibíd., p.,32

Como dice Cano⁸, es por esta razón que la auditoría forense es una auditoría especializada porque no solamente prueba delitos si no que también participa en la investigación de la corrupción administrativa, fiscal y pérdidas económicas que aumentan el deterioro del patrimonio público, facilitando el actuar de la justicia. Para lo cual se apoya en la contabilidad que es una ciencia que permite el registro de cuentas contables a fin de llevar un control de los hechos económicos proporcionando la facilidad a su interpretación los cuales se ven reflejados en los estados financieros, para la auditoría forense la contabilidad es una parte fundamental en la recolección de evidencia, ya que es a través de estos registros que un auditor forense puede evidenciar en cuentas como aquellas del activo, pasivo, ingresos y gastos, si estas cuentas presentan, razonablemente los hechos económicos de la empresa o entidad de acuerdo a sus movimientos para así de esta manera verificar que no se estén cometiendo delitos financieros.

Por otro lado los Contadores y Auditores han entendido como su labor facilita el apoyo a las investigaciones judiciales que mediante evidencias contables aclaran diferentes disputas legales.

Para que un profesional como el contador público y auditor tradicional sea formado como auditor forense debe tener conocimientos en aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección de pruebas y evidencias, ya que sus habilidades en el manejo de evaluación de control interno y procedimientos de auditoría, lo destacan como un profesional de alta idoneidad y competente en investigar, detectar y prevenir delitos que atenten con el patrimonio de las organizaciones, siendo una herramienta importante en la lucha contra la corrupción, cabe resaltar que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude, ya que la labor del auditor forense consiste en mostrar los indicios de responsabilidad penales por medio de evidencia obtenida y presentadas ante el juez, para que este determine y sentencie si hubo delito o no, dependiendo de todo lo anterior se debe tener en cuenta los objetivos de esta rama, para el trabajo en conjunto.

4.2.2. Objetivo de la Auditoría Forense: Los principales objetivos de la Auditoría Forense son:

Evitar la corrupción y el fraude, identificando los responsables de cada acción para informar a las entidades competentes las faltas detectadas.

⁸ Ibíd., p. 31-32

Proporcionar las herramientas necesarias que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, ante el crimen organizado donde hoy en día se utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.

Lograr, en los individuos la no participación, de prácticas deshonestas, originando la responsabilidad y transparencia en los negocios.

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.

4.2.3. El perfil del auditor forense: adicional a los conocimientos de contabilidad y auditoría, el auditor forense tiene que incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, que le permitan un acorde desarrollo del trabajo en la recolección de pruebas y evidencias.

De esta forma el auditor forense debe manejar y estar altamente capacitado en aspectos referentes al campo de la auditoría. Tener amplios conocimientos sobre los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría, técnicas y procedimientos de auditoría, sin dejar a tras la experiencia laboral en el desarrollo de estas labores.

El auditor forense debe contar con determinadas competencias como:

Ser perspicaz, tener conocimiento de Psicología, una mentalidad investigadora, enfocada a la auto-motivación, con una mentalidad creatividad implementando habilidades de comunicación y persuasión enfocada a la ley, que le permitirán adquirir una mediación y negociación frente a las situaciones que se presenten en los casos investigados.

4.2.4. Campo de Acción de la Auditoría Forense

Pablo Fudim, señala lo siguiente respecto del campo de acción de la auditoría forense:

“El auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoria tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener “seguridad razonable”. Por esto los campos de acción del auditor forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo:

La cuantificación de pérdida financiera: Aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales en cada caso, las disputas entre

accionistas o compañeros, el Incumplimientos de contratos, las Irregularidades e infracciones, las demandas de Seguros, así como la Investigación financiera: Determinando los culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados en: Fraude, falsificación, Lavado de Dinero y otros actos ilegales. De igual forma la práctica profesional donde se Investiga y determina la negligencia Profesional relacionada con la Auditoría, la Auditoría Forense y los fundamentos de Contabilidad asimismo la Ética.”⁹

Respecto del campo de acción de la auditoría forense Miguel Cano y Danilo Lugo mencionan que:

“En sus inicios la auditoría forense se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses. Sin embargo, la auditoría forense no se ha limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, entre otros.

En ese sentido, el auditor forense puede desempeñarse tanto en el sector público como privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje. De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir, el contador público actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso; situación ésta, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.”¹⁰

Como profesionales de la Contaduría Pública no debemos ser indiferentes ante la corrupción debido a que la Auditoría Forense es un campo de acción que puede desarrollar un Contador debidamente capacitado, por ser un profesional calificado para dar fe pública, lo que le permitirá desempeñar un papel importante en la lucha con la corrupción financiera, pública y privada.

⁹ FUDIM, Pablo; Seminario de Auditoría Forense; Proyecto Si Se Puede; www.sisepuede.com.ec; p. 7,8.

¹⁰ CANO, Miguel y LUGO, Danilo; Op. Cit.; p. 20.

4.2.5. Normas aplicables a la Auditoría Forense¹¹. En la actualidad no existe un estatuto, definido de principios y normas de auditoría forense, por lo cual debe apoyarse, en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas de manera especial, en normas referidas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, tales como las normas de auditoría SAS N° 82 y N° 99 y la Ley Sarbanes-Oxley las cuales se describirán a continuación.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, hacen referencia a la calidad en las normas contenidas en la ejecución del trabajo, donde la información obtenida y recopilada en la rendición de informes, sea clara, útil y precisa. Por otro lado el profesionalismo se ve representado en las normas personales, donde se habla de las actitudes con las que debe contar un profesional en el área de la auditoría, debido a esto son relacionadas a las cualidades profesionales del Contador Público, el cual debe destacarse por el buen juicio en la ejecución de su examen y en el informe referente al mismo. A continuación se describen las normas anteriormente mencionadas:

4.2.5.1. Normas Personales

El examen debe ser realizado por personas que tengan la adecuada preparación, y se encuentren habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.

La persona debe contar con una independencia y libertad mental, en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

En el desarrollo de su examen y en la preparación y/o elaboración de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

El auditor Forense en el ejercicio de su profesión aplica las Normas personales en los juicios que emite a la hora de presentar su informe el cual debe ser lo más objetivo posible, donde cuenta con la autonomía suficiente para dar un juicio de valor.

4.2.5.2. Normas relativas a la ejecución del trabajo

El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada al momento de designarle alguna labor a una persona con el papel de asistente.

¹¹ CEPEDA ALONSO, Gustavo. Auditoría de Control Interno. Bogotá, Colombia. McGraw HILL 1997, p. 90-91

Se debe hacer un adecuado y correcto estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de esta manera se pueda tener en cuenta y confiar en él, donde se brinden las bases y permita la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Del mismo modo el auditor forense obtiene evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de reunir bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.

4.2.5.3. Normas relativas a la rendición de informes

“Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si la practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos Estados Financieros.

El informe debe contener indicación sobre si los Estados Financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el periodo corriente en relación con el período anterior.

Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca”¹²

Para el Auditor Forense es importante que el Contador Público aplique, las normas correspondientes a rendición de informes, las cuales le permiten tener la certeza de que la información financiera es razonable y cumple con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

¹² CEPEDA ALONSO, Gustavo. Auditoría de Control Interno. Bogotá, Colombia. McGraw HILL 1997. p. 90-91

4.2.6. SAS N° 82 Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros.

Esta norma entró en vigencia a partir de 1997 y clarificó la responsabilidad del auditor por detectar y reportar explícitamente el fraude y efectuar una valoración del mismo. Al evaluar el fraude administrativo se debe considerar tres categorías:

La primera categoría hace referencia a las habilidades con las que debe contar el gerente al ejercer el control interno en el proceso de información financiera.

La segunda categoría se relaciona con “las condiciones de la industria. Estas involucran el ambiente económico y regulatorio en el cual la entidad opera.

La tercera categoría: Características de operación y de estabilidad financiera. Estas corresponden a la naturaleza y complejidad de la entidad y sus operaciones, la condición financiera de las mismas y su productividad”¹³

La responsabilidad del auditor recae en la valoración de riesgo que se practique a los estados financieros para detectar el fraude, de esta manera obtener y determinar los riesgos más relevantes, con el propósito de identificar los errores en la valoración de los estados financieros. De igual forma el auditor debe planear y desarrollar la auditoría enfocada a la prevención de errores financieros, que pueden ocasionar fraude en las entidades públicas o privadas.

4.2.6.1. SAS N° 99 Consideración del fraude en una intervención del estado financiero.

Esta declaración reemplaza al SAS N° 82 «Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoria de Estados Financieros » y enmienda a los SAS N°1 «Codificación de normas y procedimientos de auditoría y N° 85 Representaciones de la Gerencia y entró en vigencia en el año 2002. Aunque esta declaración tiene el mismo nombre que su precursora, es de más envergadura que el SAS N° 82 pues provee a los auditores una dirección ampliada para detectar el fraude material y da lugar a un cambio substancial en el trabajo del auditor.

Este SAS acentúa la importancia de ejercitar el escepticismo profesional durante el trabajo de auditoría. Asimismo, requiere que un equipo de auditoría:

¹³ Declaración sobre Normas de Auditoria. Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría SAS 73 al 82;Edicion Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., p. 178-179

Discuta en conjunto cómo y dónde los estados financieros de la organización pueden ser susceptibles a una declaración errónea material debido al fraude.

Recopile la información necesaria para identificar los riesgos de una declaración errónea material debido al fraude.

Utilice la información recopilada para identificar los riesgos que pueden dar lugar a una declaración errónea material debido al fraude.

Evalúa los programas y los controles de la organización que tratan los riesgos identificados.

Finalmente, este SAS describe los requisitos relacionados con la documentación del trabajo realizado y proporciona la dirección con respecto a las comunicaciones del auditor sobre el fraude a la gerencia, al comité de auditoría y a terceros.

4.2.7. Ley Sarbanes-Oxley

“En el mes de julio de 2002, el presidente de los Estados Unidos promulgó la Ley Sarbanes-Oxley. Esta ley incluye cambios de amplio alcance en las reglamentaciones federales sobre valores que podrían representar la reforma más significativa desde la sanción de la Securities Exchange Act de 1934. La Ley dispone la creación del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) para supervisar las auditorías de empresas que cotizan y que están sujetas a las leyes sobre valores de la Securities and Exchange Comisión (SEC).”¹⁴

“Asimismo, se establece un nuevo conjunto de normas de independencia del auditor, nuevos requisitos de exposición aplicables a las empresas que cotizan y a sus miembros, y severas sanciones civiles y penales para los responsables de violaciones en materia de contabilidad o de informes. De esta forma también se imponen nuevas restricciones a los préstamos y transacciones con acciones que involucran a miembros de la empresa.

Para las empresas que cotizan valores de los Estados Unidos de Norteamérica, los efectos más destacados de la Ley se refieren a la conducción societaria; la ley obligará a muchas empresas a adoptar cambios significativos en sus controles

¹⁴ VASQUEZ ESQUICIO, Raúl. Gerente de División Auditoría Interna, FERREYROS S.A.A Lima Perú. Available from World Wide Web: ([http:// www.actualicase.com/Ley Sarbanes Oxly](http://www.actualicase.com/Ley%20Sarbanes%20Oxly))

internos y en los roles desempeñados por su comité de auditoría y la gerencia superior en el proceso de preparación y presentación de informes financieros.

En este sentido, la ley otorga mayores facultades a los Comités de Auditoría que deben estar conformados en su totalidad por directores independientes, donde al menos uno de los cuales debe ser un experto financiero. Este Comité es responsable de supervisar todos los trabajos de los auditores externos, incluyendo la pre-aprobación de servicios no relacionados con la auditoría y a la cual los auditores deben reportar todas las políticas contables críticas, tratamientos contables alternativos que se hubieran discutido para una transacción específica, así como toda comunicación escrita significativa que se haya tenido con la Gerencia.

La ley también impone nuevas responsabilidades a los Directores Ejecutivos y Financieros y los expone a una responsabilidad potencial mucho mayor por la información presentada en los estados financieros de sus empresas ya que, entre otros, éstos requieren mantener y evaluar la efectividad de los procedimientos y controles para la exposición de información financiera, debiendo emitir regularmente un certificado al respecto. La ley también impone severas penas por preparar información financiera significativamente distorsionada o por influir o proporcionar información falsa a los auditores”¹⁵

4.2.8. Informe y concepto final.

El informe final debe ser conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, dentro del informe se debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

Antecedentes: incluye la descripción del origen de la investigación, el tiempo analizado y aspectos relevantes que puedan ser útiles en la investigación.

Procedimientos y pruebas practicadas: Allí se tiene en cuenta la manera con la cual se obtuvieron las pruebas las cuales puede ser de tipo testimonial o documental, asimismo se define el alcance de la investigación y las limitaciones que se tuvieron dentro del proceso de indagación, que permitan, tomar las medidas necesarias para la obtención de nuevas pruebas.

¹⁵ VASQUEZ ESQUICIO, Raúl. Gerente de División Auditoría Interna, FERREYROS S.A.A Lima Perú. Available from World Wide Web: ([http:// www.actualicese.com/Ley_Sarbanes_Oxly](http://www.actualicese.com/Ley_Sarbanes_Oxly)).

Análisis y evolución de pruebas: El auditor forense expresa su opinión respecto a las pruebas encontradas de acuerdo a la importancia de los hechos encontrados en una investigación.

Conclusiones y recomendaciones: El auditor forense realiza las recomendaciones pertinentes de acuerdo a los hallazgos y pruebas encontradas de manera clara y concreta, donde debe realizar un anexo a su informe evaluativo en el cual se incluye los procedimientos de auditoría aplicados como lo son el análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación, los cuales son aplicados a los Estados Financieros, en su informe se debe mencionar las fuentes de información utilizadas, los soportes de los documentos y la dificultad que se tuvo para realizar sus pruebas, donde permita identificar las anomalías las cuales lo llevan a concluir que la información no es confiable y no está correctamente soportada.

5. ANALISIS DEL FRAUDE EN ENTIDADES PÚBLICAS COLOMBIANAS

5.1. Detección de Fraude en las Entidades Públicas del Estado Colombiano

La auditoría es un aspecto importante en la fiscalización pública, ya que desde allí el auditor diseña estrategias que permiten detectar irregularidades o actos ilícitos, Velar por la integridad y validez del presupuesto y las cuentas públicas. Son las Entidades Fiscalizadoras las que regulan y examinan las cuentas y estados financieros del sector público, con el fin de verificar que las operaciones han sido debidamente contraídas, ordenadas, liquidadas y registradas; concluyendo ordinariamente con una aprobación, en el caso de no detectar irregularidad.

“El objetivo más elemental y primario de las funciones de control es velar por que la administración del patrimonio público se haga de acuerdo con la ley, y además sea útil y conveniente al interés público; porque quienes en razón del cargo que desempeñan administran los dineros públicos, deben estar conscientes que ellos no están administrando su Hacienda particular, sino que están administrando un conjunto de recursos y bienes que constituyen patrimonio público, y como tal pertenecen a la colectividad entera.

En consecuencia, esas funciones de control, cualquiera que sea el órgano que las cumpla, deben orientarse hacia la verificación de la regularidad y

corrección en la administración de los recursos y bienes que constituyen patrimonio de la nación.”¹⁶

En el sector público se ha logrado identificar algunos riesgos de fraude dentro de los cuales se encuentran los siguientes:

Apertura de cuenta sin autorización: consiste en abrir cuentas a nombre de un tercero sin previo consentimiento del mismo.

Clonación de Cuentas: consiste en el acceso de cuentas ya existentes, en las cuales se pueden realizar los mismos movimientos que en una cuenta normal, puesto que esta cuenta tiene las mismas características que la cuenta inicial.

Encubrimiento de Ingresos: proceso mediante el cual los bienes de origen delictivo se integran al sistema económico legal con apariencia de haberse obtenido en forma lícita

Endeudamiento ficticio: proceso por el cual se finge tener obligaciones de pago, contraídas por una persona o empresa mediante operaciones de crédito.

Manipulación de contratos: hace referencia a los convenios o acuerdos de mutuo consentimiento, para la creación de un vínculo de ley entre las partes contratantes.

Multiplicidad de cuentas a nombre de terceros: este término se refiere a realizar diversidad de aperturas de cuentas a nombre de terceros o personas ficticias, a fin de realizar hechos delictivos.

Omisión de documentos: consiste en abstenerse de presentar documentación que puede ser importante para una organización.

Simulación contable: la simulación contable consiste en presentar estados financieros y movimientos de cuentas que no correspondan a la realidad financiera de una organización.

5.2. Tendencias más comunes que han favorecido el fraude en Colombia

El fraude en los últimos años se ha incrementado debido a que en las organizaciones no se toman las medidas adecuadas para prevenirlo, lo que da oportunidad a que funcionarios del sector público que tienen a cargo unos

¹⁶ CARRERA B, Juan A y Rojas, Antonio José. El Papel de la Auditoría Forense en el Saneamiento de las Funciones Gubernamentales. Entidad del Distrito Federal .X Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Venezuela, p.8.

recursos en beneficio de la comunidad le den una mala utilización generando de esta manera fraude interno y de crimen organizado.

Es por esta razón que es importante que en las organizaciones se implementen prácticas que permitan la detención del fraude a través de una buena gestión, planeación, y estrategia que permita la medición de riesgos y controles adecuados que favorezcan la minimización del fraude dentro de las empresas del estado.

Dentro de las tendencias identificadas en el sector público que han favorecido el desarrollo del fraude se encuentran:

“Mayor presencia del crimen organizado. Se trata de pequeñas mafias, dos o tres individuos, cuya actividad empresarial es dedicarse a encontrar objetivos fáciles, para poder realizar un fraude, donde el acto delictivo sólo puede ser exitoso con la participación interna de un empleado corrupto.

Mayor corrupción de empleados: Se refiere al empleado que, por una serie de razones éticas y morales, decide que es más fácil ganar dinero de otra forma, o por su propia iniciativa.

La aparición del tecnofaucrata: este término define a aquella gente bien preparada, muy conocedora de los negocios y de los mercados, que considera que lo importante es ganar dinero a costa de lo que sea.

Desarrollo de técnicas más asequibles de falsificación: La tecnología ha permitido lograr verdaderas maravillas al momento de falsificar billetes, formularios y bonos.

Más oportunidades de fraude por errores operativos: La necesidad de crecer y de ganar nuevos mercados, ha llevado a algunas empresas a reducir erróneamente los gastos. Lanzan nuevos productos sin realmente tener buenos procedimientos operativos, ni contar con una buena formación para los empleados que van a vender, administrar y procesar esos productos.

Fraudes multi-jurisdiccionales: Esa tendencia se viene observando sobre todo en los grandes fraudes en los que aparecen las susodichas mafias. Esto ocurre cuando un fraude se realiza en un país “A” y los fondos son transferidos a un país “B”. Frente a esta situación, se deben emprender y coordinar acciones legales en los dos países, lo que es difícil debido a que a veces hay diferencias en el tratamiento y en la penalización de actividades ilícitas.

Defraudadores dispuestos a presentar batalla legal: La ineffectividad en la acción legal hace que el defraudador se salga con la suya. Incluso, a veces el defraudador se va contra la empresa, alegando daños y perjuicios.

Mayor velocidad en el movimiento de fondos: Hoy en día un empleado sólo necesita cinco minutos para cometer un fraude.”¹⁷

6. ANALISIS DESDE UNA ENTIDAD PÚBLICA

6.1. La Auditoria Forense vista desde una Entidad como la Contraloría de Bogotá

La perspectiva de la Auditoría Forense, desde una entidad como la Contraloría de Bogotá, está enfocada a la prevención del fraude, a fin de detectar y determinar las irregularidades que originaron el fraude y corrupción, de esta manera preservar los recursos del distrito. En entrevista con la Sra. Ligia Botero (ver anexo 1), Coordinadora del Grupo (Guifo), Grupo especial de Auditoría Forense de la contraloría de Bogotá, grupo que inició a partir del 2005. La auditoría forense se ha venido aplicando a la práctica del control fiscal, en la cual se tiene en cuenta la aplicación de la auditoría forense, que según concepto utilizado en el control fiscal, es la auditoría al fraude, a hechos que comparte fraude o daño al patrimonio público distrital, que básicamente son las funciones del grupo de Investigación en la Contraloría de Bogotá, investigar el fraude, detectado a partir de aquellas operaciones, que puedan atentar con los recursos del distrito.

Este grupo es interdisciplinario, es decir que cuenta con profesionales de distintas disciplinas, donde hay economistas, abogados, contadores, ingenieros, etc. La combinación de todas estas profesiones se hace necesaria, debido a que se requiere un equipo que tenga visión integral frente a cada una de las áreas de investigación.

Las funciones que desarrolla este grupo especial de la contraloría, se basa en el control fiscal, teniendo en cuenta las herramientas de la auditoría forense, las cuales inician con una investigación, cuando el contralor les asigna un tema para ser investigado y que requieran una respuesta inmediata, siempre enfocada al beneficio de la ciudad, dentro de las investigaciones que se adelantan se encuentran, las investigaciones fiscales forenses, indagaciones fiscales

¹⁷ ESTUPIÑAN GAITAN, Rodrigo. Control Interno y Fraudes con Base en los Ciclos Transaccionales. Ecoe Ediciones. Bogotá.p.298-299.

patrimoniales y otro tipo de actuaciones diferentes a las anteriormente mencionadas.

Cada contraloría es independiente, la municipales de las departamentales y distritales las cuales se encuentran reglamentadas en la ley 42 de 1993 y ley 610 del 2001 en donde se establece hacer control frente al patrimonio público distrital.

Este grupo de auditoría forense de la contraloría de Bogotá, desarrolla funciones encaminadas a controlar y vigilar, la gestión de los servidores públicos que manejen fondos y bienes del distrito, básicamente se investiga la actuación fiscal, enfocada a los recursos que recibe la ciudadanía, como son administrados, quienes tienen la facultad ya sea por mandato constitucional o mandato ciudadano de administrarlos y custodiarlos, dirigiéndolos al beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos.

En la gestión de investigación del grupo Guifo algunos ejemplos de fraude más comunes se encuentran: el daño patrimonial, es decir aquellos aspectos en que la administración pública haya incurrido como irregulares, frente al uso y manejo de los recursos, ya sea monetarios, económicos, o de medio ambiente, en donde se realiza una gestión integral, se evidencia fraude en los recursos que debía de percibir la ciudad y que no ingresaron debido a la mala administración del servidor público que le correspondía vigilar, y no realizó ninguna actuación para garantizar que los recursos ingresaran al patrimonio de la ciudad.

De igual forma el Fraude en la gestión fiscal, es considerado, antieconómico, ineficiente, ineficaz que no comporta con los principios de la gestión fiscal generando de esta manera tipos de fraudes como contratación de vías, donde se gastan unos recursos y la vía queda mal hecha o donde se desembolsaron los mismos y nunca entraron a la ciudad, ocasionando el daño patrimonial, también las malas contrataciones y la inadecuada utilización de los recursos públicos.

El proceso para identificar y detectar los fraudes, realizados por los funcionarios públicos se hace por medio de una auditoría, o revisión de una cuenta y documentación y pruebas que se recaudan que hay presuntamente un fraude, o por denuncios de la misma ciudadanía, si son delitos penales y disciplinarios son trasladados a la fiscalía, a la procuraduría o personería de Bogotá. Los fraudes son investigados por el grupo GUIFO, donde se encargan de buscar las pruebas, detectar quien cometió la irregularidad y la persona que cometió la irregularidad tiene que responder con su pecunio que quiere decir que con sus propios recursos tiene que reintegrar ese valor que perdió la ciudad. La responsabilidad fiscal no es punitiva es decir no tiene pena desde el punto de vista lo que se hace

es garantizar que esos recursos vuelvan al patrimonio del distrito, puede ser por medio del embargo de bienes, pero si la persona se declara insolvente y no tiene con qué pagar no se pueden tomar medidas por medio de esta estancia.

Debido a esto existen otras instancias de tipo penal, donde se realiza el debido proceso aplicable a quien cometió el ilícito, y así se dictan penas que aplique al individuo, en este caso la prueba es fundamental para el proceso de investigación en la cual se aplica la ley 610 normas que rigen la función pública a nivel distrital inclusive nacional de acuerdo al tipo de actuación administrativa que compromete el patrimonio público. Con las pruebas se mira la intencionalidad del funcionario que cometió el delito, no se aplica la gradualidad no se dice si fue voluntario o involuntario, en la investigación se dice las fallas las cuales son atribuida a la persona que tenía que realizar una función fiscal.

Después de que se cierra la investigación pasa a otra etapa dentro de la misma contraloría, la cual es una dirección de Responsabilidad Fiscal y jurisdicción coactiva, encargada de realizar el juzgamiento del delito que se ha causado donde se adelanta otro tipo de actuación de tipo fiscal y ahí se determina quién fue el responsable, se procede a imputar la responsabilidad fiscal y al iniciar el cobro de coactivos sobre los valores. La ley está enfocada a que el daño es irreparable por que muchas veces el funcionario público que cometió el delito no tiene los recursos para devolver el dinero, habría que comenzar donde embargar los bienes se toman medidas cautelares, la función fiscal esta primordialmente enfocada en prevenir el daño no esperar que ocurra cuando ya nada se puede hacer para el cobro de esas deudas.

En los procesos fiscales se investigan las conductas asociadas de acuerdo a la norma 610 para daño patrimonial, la responsabilidad del contador recae sobre los estados financieros en la rendición de la cuenta que se hace de las direcciones sectoriales lo que hacen los contadores públicos es certificar la razonabilidad de los estados financieros es decir a que hay responsabilidad de los contadores frente al dictamen que dado en los estados financieros, que sean veraces confiables esa sería la responsabilidad ética, profesional y social frente al dictamen que se dé.

6.1.1 “La prueba: Es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos. El hombre ha tratado siempre de aplicar justicia, basado en las experiencias personales y en las tendencias ideológicas de la norma jurídica llamada a solucionar el problema suscitado.

Por tal motivo, la prueba penal y su apreciación es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación. Sin probanza, en el caso del derecho penal, no se puede hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible y, menos, aplicar cualquier esquema del delito; el funcionario judicial debe formar su convicción sobre los hechos demostrados, la cual tiene que ser allegada por el instructor, operador judicial y sujetos procesales, según el caso.

Cuando hablamos de la prueba lo que deseamos es recopilar los principios de derecho probatorio y analizarlos a la luz de lo dispuesto en la Constitución y en la Ley, especialmente según lo dispuesto en los códigos vigentes.

La incorporación y la evaluación de la prueba al proceso deben sujetarse en los siguientes principios”¹⁸

Principio de la Eficacia Jurídica y de la Legalidad de la Prueba: en este principio se establece que si la prueba es necesaria para el proceso, esta debe tener eficacia jurídica, la cual le permita al juez conocer los hechos reales del actor.

Principio de la Unidad de la Prueba: se forma una unidad en base al conjunto de pruebas a fin de que el juez constitucional pueda analizar más fácilmente las diversas pruebas y concluir sobre las mismas.

Principio de la comunidad de la prueba: este principio se tiene la opción de desistir de la prueba practicada en el proceso sin tener en cuenta su resultado puesto que este puede ser favorable o desfavorable.

Principio de Interés Público de la Función de la Prueba: allí se hace evidente el interés de la comunidad, por las pruebas presentadas en cada proceso, por las consecuencias jurídicas que esto conlleva, sin dejar atrás el interés de ambas partes.

Principio de lealtad y probidad o veracidad de la prueba: las pruebas aportadas en un proceso deben ser veraces y confiables, que permitan

¹⁸ CANO, Miguel y LUGO, Danilo. Auditoria Forense, en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, 2005, p.

establecer la realidad de los hechos, sin ocultar o engañar al juez y de esta misma forma dar una sentencia justa, guardando el respeto por la justicia.

Principio de la contradicción de la prueba: antes de presentar la prueba esta puede ser conocida y discutida por la parte opuesta con el derecho de contrarrestarla.

Principio de publicidad de la prueba: quiere decir que la prueba debe darse a conocer, saber cuál es su significado, y de esta forma las partes pueden inmiscuirse en su práctica.

Principio de legitimación para la prueba: este principio exige que la prueba proceda de un personaje legitimado para su solicitud.

Principio de la preclusión de la prueba: consiste en la oportuna presentación de la prueba y la confiabilidad, evitando el factor sorpresa para la otra parte.

Principio de libertad de la prueba: en este principio predomina la libertad que se da a la prueba, para que esta trabaje en beneficio de convencimiento de existencia o inexistencias en el proceso hacia el juez.

Principio de pertinencia, idoneidad y utilidad de la prueba: aquí se limita un poco el principio de libertad, ya que se busca que el tiempo de trabajo en cuanto a la prueba no se pierda, buscándose de esta manera una eficiencia en el proceso de la prueba.

Principio de la carga de la prueba: en este principio quien formule determinado hecho debe darse a la tarea de probarlo.

El cumplimiento de los principios anteriormente mencionados, es decisivo antes de colocar las pruebas a disposición del fiscal o juez. Por esta razón, su investigación debe ser objetiva y detallada en cada uno de sus aspectos, lo cual permitirá demostrar ilícitos en los cuales incurrió la persona investigada, para cometer fraude o la inclusión de dineros provenientes de otras actividades diferentes a las que establece la constitución de la empresa o a la de la actividad cotidiana de la persona natural.

“Así mismo la Auditoría Forense, como disciplina auxiliar de la criminalística, no determina responsabilidades ni señala directamente penalidades, sino que realiza investigaciones para conocer los hechos y presentar pruebas respecto a su ejecución, desarrollo y consumación. Es por esta razón que el peritaje, producto de la Auditoría Forense, considerado como medio de prueba, va a llevar al proceso penal por los procedimientos aceptados en la ley, las razones que convenzan al juzgador de la certeza o veracidad de los hechos cuestionados.

De tal forma, esta prueba es siempre, directa o indirecta un problema procesal, ya que ésta solo existe con vista a un proceso actual o eventual. Por esta razón los delincuentes se esfuerzan en ocultar o desfigurar las evidencias de sus delitos y la justicia necesita ciertas garantías como la reserva de pruebas y la detención preventiva para evitar que aquello ocurra una vez que se les identifica.”¹⁹

6.1.2. “La Prueba pericial. La prueba, ha sido definida como: todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición. La certeza está en nosotros, la verdad en los hechos.

En la prueba pericial puede incluirse:

Huellas dactilares.

Pruebas de caligrafía.

Videograbación con cámaras ocultas selladas, con programación de

Audio grabación y verificación de voz.

Rastreo de información en la memoria y archivos de las computadoras.

Recuperación de datos "borrados" en el disco duro de las computadoras.

Análisis de documentos.

Diferencias entre indicio, evidencia de auditoría, prueba, operación inusual, operación sospechosa, delito autónomo, conexo y extinción de dominio.

Indicio: signo que permite presumir algo con fundamento cuestionable.

Evidencia de auditoría: es la información obtenida por el auditor para llegar a una conclusión sobre la cual basa su opinión. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros.

Prueba: forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad de un hecho.

¹⁹ CARRERA B, Juan A y Rojas, Antonio José. El Papel de la Auditoría Forense en el Saneamiento de las Funciones Gubernamentales. Entidad del Distrito Federal .X Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Venezuela, p.21.

Operación inusual: se denominan operaciones inusuales aquellas cuya cuantía o características no guardan relación con la actividad económica del cliente o que por su número, por las cantidades transadas o por sus características particulares o especiales, se salen de los parámetros de normalidad establecidos dentro del segmento de mercado en el cual se halle ubicado.

Para la detección de operaciones inusuales es importante que los funcionarios tengan presente, además del monto y de la frecuencia de las transacciones, las señales de alerta identificadas para cada negocio, al igual que conozcan los parámetros del segmento de mercado en el cual se mantiene el cliente.

Cuando se detecten operaciones inusuales, éstas se deben informar, debidamente soportadas (anexas copia de los documentos inherentes a la misma), al área de control.

Operación sospechosa: es aquella apreciación fundada en conjeturas, en apariencias o avisos de verdad, que determinará hacer un juicio negativo de la operación por quien recibe y analiza la información, haciendo que desconfíe, dude o recele de una persona por la actividad profesional o económica que desempeña, su perfil financiero, sus costumbres o personalidad, así la ley no determine criterio en función de los cuales se puede apreciar el carácter dudoso de una operación. Es un criterio subjetivo basado en las normas de máxima experiencia de hecho.

Delito autónomo: hecho que quebranta la ley y que para ser sancionado se trata de manera independiente.

Delito conexo: conjunto de delitos relacionados que para su sanción requieren depender uno del otro.

Extinción de dominio: expropiación del derecho de dominio por parte del Estado, a tenedores de bienes y dinero procedentes de fuentes que la ley considera ilícitas.

6.1.3. Conversión de la Evidencia en Prueba

Las evidencias se convierten en pruebas legales para acusación si cumplen con los siguientes requerimientos de ley:

Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias.

Obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.

No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.

No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.

No debe obtenerse evidencia por un solo investigado.

Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos.

Fecha, hora y lugar.

Nombre de los investigadores.

Relación de las evidencias y declaraciones juradas.

Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y las evidencias pueden ser descartadas por la fiscalía, el juez o la defensa que puede interponer una contra demanda o pedir la anulación del juicio”²⁰

Según Cano²¹, Estos son algunos medios por los cuales se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país.

Nos podemos referir a dineros provenientes de actividades ilegales como terrorismo, tráfico de drogas, secuestro, extorsión, boleteo, evasión fiscal o de recursos provenientes de funcionarios corruptos tanto del sector privado como del sector real, etc., los cuales pueden ser depositados o pasados por las diferentes entidades para el respectivo lavado, tipificando conductas delictuosas contempladas por las leyes de los diferentes países.

En los diferentes países, especialmente de América y el Caribe, se refieren al ilícito del lavado de activos, en terminología que encierra ciertos conceptos a saber; lavado de dinero, lavado de activos y legitimación o blanqueo de capitales, esta terminología nos puede llevar a las siguientes definiciones:

²⁰ CANO. Op. cit., p. 16,17,18,19.

²¹ Ibid., p. 16, 17, 18,19.

Lavado de dinero: dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico (drogas sicotrópicas).

Legitimación o blanqueo de capitales: dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico (drogas psicotrópicas) y los delitos graves que considere la legislación. (En algunos países se exceptúa la corrupción administrativa, la evasión fiscal y el fraude corporativo).

Lavado de activos: dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico (drogas psicotrópicas) y todos los delitos tipificados en el código penal de cada país, incluidos la corrupción administrativa, la evasión fiscal y el fraude corporativo.

El Lavado de Activos considerado en muchos países como conducta sancionada por la leyes, quizá, la actividad criminal más compleja, especializada, de difícil detección y comprobación, y una de las que mayor rentabilidad genera para las organizaciones criminales. Sin embargo, y a pesar de que en el mundo se ha lavado dinero durante mucho tiempo, es sólo a partir de la década de 1920 cuando el problema es atendido por algunas autoridades, inicialmente con timidez.

El ánimo de lucro que en ocasiones orienta la actividad criminal, ha exigido a la delincuencia el diseño de estructuras financieras y económicas a través de las cuales sea posible canalizar los recursos obtenidos como consecuencia de sus actividades ilícitas, con el fin de introducir en el torrente monetario y/o a través de algunos de los sectores económicos, los recursos obtenidos, generando mediante el desarrollo de actividades y operaciones comerciales, financieras, bursátiles y societarias entre otras, una apariencia de legalidad y/o de legitimidad sobre bienes que, siendo considerados producto, instrumento o efecto de un delito o como consecuencia de su transformación, logran incorporarse formalmente al patrimonio del delincuente, de la organización criminal o de sus auxiliares facilitando con ello el incremento de su capacidad económica, el acceso a las esferas de poder y en todo caso el incremento de la actividad criminal.

6.1.3.1 Etapas del lavado de dinero y de activos

Los adelantos tecnológicos y la globalización entre otros factores han facilitado la utilización de mecanismos o tipologías de lavado, en los cuales se hace más compleja la identificación estructural de la operación o de etapas de la misma dificultando el proceso de detección y comprobación de la operación de lavado.

A continuación se describen 4 de las principales etapas:

Obtención de dinero en efectivo o medios de pago, en desarrollo y consecuencia de actividades ilícitas (venta de productos o prestación de servicios ilícitos),

Colocación: incorporar el producto ilícito en el torrente financiero o no financiero de la economía local o internacional.

Estratificación, diversificación o transformación: es cuando el dinero o los bienes introducidos en una entidad financiera o no financiera, se estructura en sucesivas operaciones, para ocultar, invertir, transformar, asegurar o dar en custodia bienes provenientes del delito o mezclar con dineros de origen ilegal, con el propósito de disimular su origen ilícito y alejarlos de su verdadera fuente.

Integración, inversión o goce de los capitales ilícitos: el dinero ilícito regresa al sistema financiero o no financiero, disfrazado como dinero legítimo.

6.1.3.2. Características del lavado de dinero y de activos

Considerado como un delito económico y financiero, perpetrado generalmente por delincuentes de cuello blanco que manejan cuantiosas sumas de dinero que le dan una posición económica y social privilegiada

Integra un conjunto de operaciones complejas, con características, frecuencias o volúmenes que se salen de los parámetros habituales o se realizan sin un sentido económico.

Trasciende a dimensiones internacionales, ya que cuenta con un avanzado desarrollo tecnológico de canales financieros a nivel mundial.

6.1.3.3. Objetivos del lavador de dinero o de activos

Preservar y dar seguridad a su fortuna.

Efectuar grandes transferencias.

Estricta confidencialidad.

Legitimar su dinero.

Formar rastros de papeles y transacciones complicadas que confundan el origen de los recursos y su destino.

6.1.3.4. Perfil del lavador de dinero o de activos

Generalmente son personas naturales o representantes de organizaciones criminales que asumen apariencia de clientes normales, muy educados e inteligentes, sociables, con apariencia de ser hombres de negocios y formados psicológicamente para vivir bajo grandes presiones, también se caracterizan por crear empresas de fachada y ocultar su verdadera identidad mediante el uso de testaferros o personas que prestan su nombre para manejar sus negocios²²

7. De acuerdo al Decreto 2649 de 1993,²³ el ejercicio de la profesión del contador:

Se define al Contador Público como un profesional, el cual es responsable ante la ley de dar fe pública de las transacciones, la razonabilidad de las cifras y del buen uso de la contabilidad, así como el certificar o dictaminar estados financieros con los cuales se tomaran decisiones importantes en la organización, para lo cual debe tomar los controles adecuados para evitar riesgos y errores puesto que estos traen como consecuencia y en muchos casos el fraude, con lo cual debe tener especial cuidado en el ejercicio de su profesión, ya que como profesional también tiene obligaciones y derechos frente a la sociedad, sin olvidar sus valores éticos y morales los cuales le permitirán ser un profesional integro con gran responsabilidad ante la sociedad para la preservación de los recursos económicos a fin de luchar contra el fraude y la corrupción

Tanto en las disposiciones de la Carta Política como las exigencias de la ley ordena que la profesión de contador esté ceñida a su estatuto previsto en la ley 43 de 1990, la cual complementa la ley 145 de 1960; allí se reglamenta la profesión del contador público, define como actividades propias de la ciencia contable los principales aspectos de las entidades estatales en estas materias; se proveen normas sobre el ejercicio de la profesión (Art. 8°), las consecuencias para su suscripción de balances y estados financieros; se determina en todo caso la presunción de legalidad para los actos del contador (Art. 10), la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados (art. 6) ; la responsabilidad de los contadores ; la inspección y vigilancia del cumplimiento de las normas contables objeto de competencia disciplinaria de la junta de contadores (Art. 16).

La contaduría pública satisface las necesidades de la sociedad mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera y la preparación de informes, siendo conferida al contador la función de dar fe pública en los siguientes términos:

²² CANO Op. Cit., p. 10,11,12,13,14,15.

²³ Decreto 2649 de 1993. Título Primero

El Contador Público será depositario de confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos.

La actividad de la profesión del contador público, bien sea en la administración pública o en la empresa privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por esta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general y naturalmente, al estado.

El ejercicio de la contaduría pública implica por regulación legal (L 43/90), una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el estado y los particulares, o de estos entre sí, la cual tiene la siguiente definición legal.

ART 10 De la Fe publica. La atestación o firma de un Contador Público en actos propios de su profesión hará presumir, salvo en prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en el caso de las 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 se reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

Los contadores públicos cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilan a los funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de la profesión, sin perjuicio de la responsabilidad de orden civil a que hubiere lugar conforme a las leyes.

Esta regulación legal de la profesión de contador público establece que para garantizar la confianza pública en las estimaciones, dictámenes u opiniones, los contadores públicos deben cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en forma veraz, digna, leal y de buena fe, evitando actos que puedan ocultar la realidad financiera, en perjuicio de los intereses del Estado o del patrimonio de particulares, sean estas personas naturales o jurídicas (Art. 70).

Del resultado del examen de la conducta puede resultar consecuencias disciplinarias con sanción para los profesionales de contabilidad las cuales también pueden dar lugar a otro género de investigaciones y consecuencias jurídicas, de manera que finalmente se quiere la presunción de legalidad de la actuación del contador.

Con el fin de ejercer la debida inspección y vigilancia sobre la profesión del contador conforme a las leyes legales se atribuye la competencia sancionatoria a la Junta Central de Contadores de la cual forma parte el contador general, y que como tribunal disciplinario sometido a un procedimiento especial es el organismo que a partir de la vigencia mencionada Ley 43 de 1990 (Art. 16.20.27.28) puede imponer sanciones disciplinarias de las normas a las que está sujeta la profesión de contador público.²⁴

La aplicación del Decreto 2649 en el ejercicio de la profesión del Contador Público, se hace esencial en el desarrollo de las actividades para el buen uso de la contabilidad, generando confianza al momento de la veracidad de las cifras reflejadas en los Estados Financieros. De esta manera la relación con la auditoría forense se convierte en una ayuda fundamental al momento de detectar errores o fraudes, que afecten los recursos del Estado, y por consiguiente involucren la Responsabilidad Social del Contador Público Empresas del Estado.

“Aunque muchos contadores ejercen la Contaduría Forense, en nuestro medio. Todavía no ha sido debidamente identificada y ponderada como para que se estimule el estudio e investigación a su alrededor, aunque existe alguna referencia legal. El artículo 13 de la Ley 43 de 1990 exige la calidad de contador público para actuar como perito en controversias de carácter técnico-contable. El artículo 38 de la misma norma aclara que el contador público es auxiliar de la justicia en los casos en que señala la ley, en armonía con el Código de Procedimiento Civil. Pero la Contaduría Forense tiene un campo de aplicación más amplio.

La mayoría de veces la participación del contador forense está destinada a colaborar con los jueces y las autoridades, y en menor grado con los particulares. Por desgracia los casos de corrupción que afectan el patrimonio del estado han aumentado de manera alarmante, motivo por el cual las entidades de control requieren cada vez más el aporte de profesionales de la contaduría. A esto se le agrega la proliferación de formas de lavado de activos destinados a legalizar productos de los delitos; estas actividades por su misma naturaleza son difíciles de detectar y requieren en consecuencia del concurso de profesionales especializados”.²⁵

²⁴ YOUNES MORENO, Diego. Derecho del control fiscal: Vigilancia para una gestión transparente de lo público. p. 167 - 168.

²⁵ ANGEL LEMUS, Andrea Carolina y HERRERA RINCON, Luz Andrea. El Contador Público y la Contaduría Pública en Colombia. Trabajo de Grado. Para Optar al Título de Contador Público. Universidad de San Buenaventura. 2004.

7.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

ARTICULO 1o.DEFINICIÓN. De conformidad con el artículo 6º de la ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

ARTICULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba²⁶

Los principios de contabilidad son las normas básicas que se deben tener en cuenta al momento de realizar registros contables, de su cumplimiento dependerá que la información revelada en los Estados Financieros, muestren la realidad económica de un negocio, y de esta manera la razonabilidad de las cifras ayuden a la toma de decisiones a las organizaciones o a personas que pretenden invertir en el negocio, de igual manera para un Auditor forense es importante conocer que el Contador público que dictaminó los estados financieros de una empresa del estado, los realizó tomando como base, las normas de auditoría generalmente aceptadas y los principios de contabilidad lo cual brinda confiabilidad en la información auditada.

7.2. Objetivos y cualidades de la información contable

“ARTICULO 3o OBJETIVOS BÁSICOS. La información contable debe servir fundamentalmente para:

1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.
2. Predecir flujos de efectivo.

²⁶ MADERO, Yolanda. Reglamento a Normas Contables y PUC; Autoedición, pág. 4

3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.
4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito.
5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.
6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.
7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas.
8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y
9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

ARTICULO 4o. CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE. Para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable.

La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender.

La información es útil cuando es pertinente y confiable.

La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.

La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos. La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.”²⁷

El objetivo de la información contable debe ser siempre a favor de las personas y las empresas que dependen de esta, ya que la veracidad y razonabilidad de la información financiera, la claridad, la autenticidad de las cifras y la realidad de los resultados, son la mayor prueba para la toma de decisiones en cuanto a la inversión de los recursos y el progreso de la empresa y de la sociedad.

²⁷ Decreto 2649 de 1993. Título Primero. Capítulo II

7.3. Normas Básicas de Contabilidad

“ARTICULO 5o. DEFINICIÓN. Las normas básicas son el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable, con el fin de que ésta goce de las cualidades indicadas en el artículo anterior.

ARTICULO 6o. ENTE ECONÓMICO. El ente económico es la empresa, esto es, la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes.

ARTICULO 7o. CONTINUIDAD. Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo.

Al evaluar la continuidad de un ente económico debe tenerse en cuenta que asuntos tales como los que se señalan a continuación, pueden indicar que el ente económico no continuará funcionando normalmente:

1. Tendencias negativas (pérdidas recurrentes, deficiencias de capital de trabajo, flujos de efectivo negativos).
2. Indicios de posibles dificultades financieras (incumplimiento de obligaciones, problemas de acceso al crédito, refinanciaciones, venta de activos importantes) y,
3. Otras situaciones internas o externas (restricciones jurídicas a la posibilidad de operar, huelgas, catástrofes naturales).

ARTICULO 8o. UNIDAD DE MEDIDA. Los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida. Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional.

La moneda funcional es el signo monetario del medio económico en el cual el ente principalmente obtiene y usa efectivo.

ARTICULO 9o. PERIODO. El ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia.

Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones.

Por lo menos una vez al año, con corte al 31 de diciembre, el ente económico debe emitir estados financieros de propósito general.

ARTICULO 10. VALUACIÓN O MEDICIÓN. Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida.

Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser re expresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual.

Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque.

Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República.

ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

ARTICULO 12. REALIZACIÓN. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

ARTICULO 13. ASOCIACIÓN. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente.

ARTICULO 14. MANTENIMIENTO DEL PATRIMONIO. Se entiende que un ente económico obtiene utilidad, o excedentes, en un período únicamente después de que su patrimonio al inicio del mismo, excluidas las transferencias de recursos a otros entes realizadas conforme a la ley, haya sido mantenido o recuperado. Esta evaluación puede hacerse respecto del patrimonio financiero (aportado) o del patrimonio físico (operativo).

Salvo que normas superiores exijan otra cosa, la utilidad, o excedente, se establece respecto del patrimonio financiero debidamente actualizado para reflejar el efecto de la inflación.

ARTICULO 15. REVELACIÓN PLENA. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

ARTICULO 16. IMPORTÂNCIA RELATIVA O MATERIALIDAD. El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.

Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

ARTICULO 17. PRUDENCIA. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.

ARTICULO 18. CARACTERÍSTICAS Y PRÁCTICAS DE CADA ACTIVIDAD.

Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y prácticas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico.”²⁸

7.3.1. Análisis de la omisión de Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, dando paso a la realización del fraude

En la actualidad el Contador público en el ejercicio de su profesión debe llevar la contabilidad en debida forma, aplicando los principios contables los cuales dan confiabilidad y que la información financiera sea clara, razonable y veras, de ser así por que hoy en día se ven tantos delitos reflejado desde los estados financieros, los cuales no fueron detectados oportunamente, es allí donde nos preguntamos, si se está teniendo en cuenta realmente la

²⁸ MADERO, Yolanda.Reglamento a Normas Contables y PUC; Autoedición. p. 4-5

aplicación específica de cada uno de los principios de contabilidad y si el Contador Público por negligencia o con intencionalidad infringe en la aplicación indebida de las normas.

Por esta razón la inadecuada aplicación de los principios genera una reacción de pautas o herramientas en otras disciplinas como la auditoría forense, que debilita la negligencia de algunos funcionarios, a fin de contribuir, mejorar y ayudar a la prevención de los hechos o en determinado caso a la investigación del mismo.

A continuación describiremos algunas omisiones de principios que pueden generar o dar paso a un fraude o delito:

Cuando el contador ejerce una posición de alta jerarquía en la organización lo puede utilizar apropiadamente basado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, creando de esta manera una fuente de crecimiento para las compañías. Pero cuando su poder es practicado negligentemente puede conducir a situaciones fraudulentas y a crímenes de cuello blanco.

Cuando un contador que se desempeña en su profesión, decide irse al margen de la ley e ignorar los principios de la profesión contable, tales como Esencia sobre la Forma, Mantenimiento del Patrimonio, Revelación Plena entre otros, donde manipulan la información financiera y los libros de contabilidad para hacer creer a socios, inversionistas o entes de inspección que la organización se encuentra económicamente estable y por lo tanto sus inversiones o recursos designados por el Estado proporcionarían un buen retorno o una inversión adecuada. Con esta falsedad, se puede crear una serie de fraudes o delitos ilícitos como: malversación de fondos, prevaricato y desfalco.

La omisión de los principios de contabilidad y de las normas de auditoría generalmente aceptadas genera desconfianza en la realización de las funciones por parte del contador público, lo que crea mala reputación hacia los profesionales de esta disciplina. De esta forma no se permite que se mejore la responsabilidad social empresarial en las compañías.

7.4. Dice Peña Bermúdez,²⁹ el secreto profesional y confidencia del Contador Público, estará obligado a preservar la confiabilidad del ejercicio de su profesión de todo aquello que conozca relativo a su trabajo, a menos que sea anulado por

²⁹ PEÑA BERMUDEZ, Jesús María. Control, auditoría, y revisoría fiscal incluye contraloría y ética profesional. Publicado por ECOE EDICIONES, 2000, pág. 128

disposiciones legales. De igual forma también debe mantener reserva de la información y los documentos de trabajo.

También se debe tener en cuenta que el contador público deberá tomar las medidas necesarias, para que el personal con el que trabaja mantenga la confidencialidad del caso respecto al trabajo y a la documentación que manejan en el sitio de trabajo a menos que la ley disponga lo contrario, la información presentada o revelada por los contadores en los estados financieros no constituyen ninguna violación o delito a la confidencialidad del cliente.

7.5. Como dice Peña Bermúdez,³⁰ las relaciones del contador público con la sociedad y el estado, deben mantener siempre al contador público con la sociedad y el Estado, ceñidas a la legalidad de sus actuaciones, a la verificación y la razonabilidad al momento de presentar o inspeccionar estados financieros.

De igual manera deben ser puntuales, concretos y precisos cuando certifiquen o realicen un dictamen, los cuales deben ser efectuados teniendo en cuenta los principios de contabilidad generalmente aceptados, cumpliendo con las disposiciones legales y tener en cuenta que no se prestará el nombre para que personas inescrupulosas ejerzan la profesión ilegalmente.

7.6. El Contador Público: lo ético relacionado a lo legal

El Contador Público en el ejercicio de su profesión debe contar con su ética profesional, ya que en el desempeño de su quehacer puede encontrar factores externos los cuales puedan interferir en su actuar no ético como profesional contable, por eso es importante que cuente con una fortaleza interna, representada en sus valores morales, en su honestidad, estas serían las herramientas para resistir dichas presiones.

Los valores son vulnerables cuando se antepone la lucha por la supervivencia, lo cual genera que haya justificaciones para evadir la responsabilidad moral y de esta forma minimizar la ética. El Contador Público en la lucha con la corrupción juega un papel muy importante, ya que es a través de este profesional que se logra detectar fraude y hechos delictivos en las organizaciones, estos profesionales muchas veces son sobornados por personas inescrupulosas, para que logren evadir los controles y desvíos de dineros y muestren unos estados financieros que no contienen ni muestran las cifras de acuerdo a la situación financiera real de la empresa. De ahí la importancia de la responsabilidad del

³⁰ Ibid., p.128

contador Público, puesto que es un profesional que da fe pública y hace parte de la sociedad civil, y segundo porque desde su quehacer profesional puede y está en la capacidad de tomar medidas de control que puedan prever los hechos de corrupción que atente con el patrimonio del país.

Si un Contador Público no cuenta con unos valores y principios consagrados en su ser como persona, no estará en la capacidad de ser un profesional íntegro en el desarrollo de la profesional contable por lo cual no tendrá una responsabilidad social con la sociedad y será vulnerable a ser manipulado para que cometa actos fraudulentos.

8. RESPONSABILIDAD SOCIAL

Desde el inicio de la economía como ciencia se pueden vincular términos entre las presuposiciones morales y las actuaciones económicas. Adam Smith que es el padre de la ciencia desde un inicio entendió y dio a conocer la inexplicable relación que hay entre la economía y lo social, donde la vida económica y la vida social están muy relacionadas entre sí de tal modo que comparten las costumbres, aptitudes morales y los hábitos sociales, esto es lo que no permite que estos términos sean separados por lo cual el tema de la responsabilidad social es tan antiguo como la propia ciencia económica.

El concepto de la responsabilidad social se puede señalar como “la responsabilidad, en general significa tanto la obligación de justificar la propia actuación con respecto a criterios o reglas, cuando la concreta fiscalización de la misma, y en caso de juicio negativo el deber de soportar la correspondiente sanción”³¹ “Asimismo el concepto de responsabilidad obedece en gran medida al estudio de la propia palabra derivada del verbo latino *responderé* el cual se puede traducir por responder, corresponder, ser digno de o igual a, incluso estar a la altura de. Estas dimensiones también las veremos reflejadas en la responsabilidad social.”³²

De igual forma ahondando más a fondo la responsabilidad social cree que las empresas en desarrollo de la función deben tener en cuenta los efector reales sobre las acciones del entorno social, añadiendo algunas pautas del comportamiento que permitan obtener y reflejar una actitud más positiva en beneficio de los valores e intereses sociales. Debido al cambio en el pensamiento surge la necesidad de poner en práctica este modelo en las instituciones

³¹ DIEZ-PICAZO, J.M. (1995) Responsabilidad de los Poderes Públicos, Derecho Constitucional, (Enciclopedia Jurídica Básica), volumen IV, Madrid, Editorial Civetas, p 5935.

³² RUSS, Jaqueline (1999), (Léxico de Filosofía), Editorial Ariel. S.A., p 345.

empresariales, donde se reclama a gritos los controles efectivos de las externalidades sociales generadas por las actividades económicas-empresariales, donde se reflejan las falencias a favor de la sociedad.

Esta necesidad de responder a las demandas de orden social depende de la insuficiencia y de la expansión de las empresas en el conjunto social, donde se ve reflejada la escasez de los recursos, para el bienestar y el mejoramiento en la calidad de vida.

8.1. La responsabilidad social de las empresas

“Esta expresión ha entrado con fuerza en los últimos años en la agenda económica y empresarial, y posteriormente, también en la agenda política y social. Ofrecer una relación de los términos que se han puesto sobre la mesa en los últimos tiempos y clarificarlos bastaría para hacer un libro: acción social, inversión socialmente responsable, gestión por valores, ciudadanía corporativa, ética empresarial. Pero no se trata solamente de una cuestión terminológica, si no de tratar de clarificar que se entiende por responsabilidad social empresarial y de qué manera se puede abordar el tema”³³

Como una consecuencia de las presiones y las exigencias del medio, del mercado y de la sociedad, nace la necesidad de relacionar la RSE con una visión de empresa y una visión de país, con el fin de preguntarnos qué queremos de la relación estrecha que hay entre estos dos para el desarrollo social y económico, de las empresas.

En algunas empresas ya se ha asumido la RSE como parte de las funciones en el organigrama, para convertirla en un elemento estratégico de actuación, donde la RSE debe gestionar y debe ser gestionable en las organizaciones.

También se debe tener en cuenta que en el mundo globalizado en el que vivimos ya no cuenta sólo el producto y el servicio, por consiguiente la relación que hay entre el modelo de empresa junto con estas características son factores que conforman la sociedad externa e interna de las empresas y el país, lo cual implica una concentración en el desarrollo de planes de gestión, donde se integren cada uno de los departamentos que conforman las organizaciones fin de mejorar el habita de la sociedad

³³LOZANO, José M. Los gobiernos y la Responsabilidad Social de las Empresas: políticas públicas más allá de la regulación y la Voluntariedad. Publicado por Grupo Editorial Norma, 2005, p 13-14.
2005

9. MARCO CONCEPTUAL

Apropiación de bienes públicos: es todo aprovechamiento indebido de bienes o fondos que pertenecen a una institución o a terceros y a los cuales se ha tenido acceso gracias a las funciones que desempeña el individuo.

Auditoría: es un instrumento de gestión, donde se incluye la evaluación sistemática, documental y objetiva, a fin de optimizar los recursos económicos y financieros de las compañías.

Auditoría Forense: la función de esta auditoría se basa en investigar los delitos y fraudes de las entidades estatales y empresas privadas, por lo cual es considerada un complemento de las auditorías tradicionales.

Cohecho propio: es un delito el cual consiste en sobornar a un juez o a un funcionario en el ejercicio de sus funciones, o en la aceptación del soborno por parte de aquellos.

Conflicto de Intereses: Se entiende por conflicto de intereses toda situación o evento en que los intereses personales, directos o indirectos, de los asociados, administradores o funcionarios de la sociedad, se encuentren en oposición con los de la sociedad, interfieran con los deberes que le competen a ella, o lo lleven a actuar en su desempeño por motivaciones diferentes al recto y real cumplimiento de sus responsabilidades.

Contraloría: La Contraloría General de la República (CGR) es el máximo órgano de control fiscal del Estado. Como tal, tiene la misión de gestionar el buen uso de los recursos y bienes públicos y ayudar a la modernización del Estado, mediante acciones de progreso y mejora continua en las distintas entidades públicas.

Corrupción: consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales y se manifiesta de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dineros a los funcionarios del

gobierno para acelerar trámites de asuntos comerciales que correspondan a su jurisdicción, pagos de dinero para demorar u omitir trámites o investigaciones y el desfalco, entre otros.

Desfalco: Es el hecho de sustraer parte de los valores o fondos que han sido confiados a una persona por razón de su empleo o cargo. Es un delito equiparado a la estafa y penado por la ley de acuerdo con su gravedad.

Diligencia: tramitación, cumplimiento al momento de ejecución de un acto o actividad.

Fiscalización: función de control que ejercen ciertos órganos estatales sobre la actividad administrativa de comprobar que los ingresos y gastos públicos se ajustan a lo descrito en los presupuestos del Estado.

Fraude: son acciones encaminadas a la apropiación de bienes de otro por medio del engaño, inexactitud, inconsistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

Hallazgo: es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera de interés o utilidad para los funcionarios del organismo.

Lavado de dinero: Es el mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país.

Malversación de fondos: apropiación indebida u otras formas de desviación de bienes por un funcionario público, en beneficio propio.

Nepotismo: se llama al afán desmedido de un gobernante o político por querer nombrar a cargos públicos a los familiares.

Peculado por apropiación: es cuando el servidor público se apropia para beneficio suyo o de un tercero de los bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga.

Peculado por uso: se da cuando el servidor público indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas donde el tenga parte como servidor.

Prevaricato: es cuando un servidor público voluntariamente comete faltas en el cargo que se desempeña, Se prevarica por omisión y por acción, también es un delito doloso dando lugar al abuso de la función pública.

La prueba: es un hecho utilizado para demostrar una acción.

La Responsabilidad Social Corporativa: va más allá del cumplimiento de las leyes y las normas, dando por supuesto su respeto y su estricto cumplimiento. En este sentido, la legislación laboral y las normativas relacionadas con el medioambiente son el punto de partida.

Responsabilidad Social: Responsabilidad Social Empresarial (RSE), puede definirse como la contribución activa y voluntaria de las empresas al mejoramiento social, económico y ambiental con el objetivo de mejorar su situación competitiva y su valor, añadido al interés por mejorar la calidad de vida de la personas de su entorno.

10. DISEÑOS METODOLÓGICO

10.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN

La investigación está basada en el análisis de las herramientas de Auditoría Forense, donde se busca examinar como el auditor forense mejora la Responsabilidad Social del contador público frente al desempeño en las empresas estatales.

De igual forma se desarrolla un trabajo de tipo investigativo, el cual será producto de una exploración bibliográfica, que pretende realizar de manera integral dicha búsqueda para mostrar la relación entre la Auditoría Forense, la participación del Contador Público y su actividad como auditor integral, en el desarrollo de la Responsabilidad Social Empresarial en las Entidades del Estado.

10.2. METODO DE INVESTIGACION

El trabajo de investigación comprende, el análisis, estudio e investigación de las herramientas o pautas que la auditoría forense, proporciona al Contador Público en calidad de beneficios en el desempeño profesional, de esta manera el tipo de trabajo planteado el cual es investigativo.

Generando el desarrollo del trabajo de forma, concreta, coherente, puntual y lógica por medio del método inductivo. Donde la Auditoría Forense brinda herramientas al Contador Público para beneficio de la sociedad.

10.3. FUENTES Y TÉCNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

10.3.1. Fuentes primarias

Entrevista: Se utiliza para el buen desempeño del trabajo de investigación, donde aporta información en Pro del trabajo de grado que se pretende realizar.

Se utiliza en el trabajo de investigación para conseguir la información necesaria por medio de una entrevista que incluye un cuestionario de auditoría. Ver anexo N° 1.

10.3.2. Fuentes secundarias

Libros de auditoria

Libros de auditoría forense

Libros de contabilidad y auditoria

11. CONCLUSIONES

La Auditoría forense es una herramienta que posibilita la investigación de delitos y fraudes corporativos, que permite que no haya fuga de capitales ni deterioro del patrimonio público.

Dentro de los factores tomados, por los ciudadanos colombianos, para justificar la corrupción, se encuentra la crisis económica que es tomada desde las necesidades que tiene el que comete un acto delictivo, para mostrar su falta de valores en su actuar ético.

Cuando hay corrupción hay menos inversión, empleos y menos posibilidades de eficacia y ejecución de programas de desarrollo social, que permitan la ejecución de la responsabilidad social en las empresas del estado en busca de un beneficio para la sociedad.

La responsabilidad del Contador Público en el ejercicio de su profesión es contundente a la hora de evitar un fraude, debido a que es la persona que maneja toda la parte financiera y dictamina los Estados financieros con los cuales se toman decisiones importantes para las empresas.

Con los aportes obtenidos en la entrevista, a la coordinadora del grupo GUIFO, de la contraloría de Bogotá, Ligia Botero, se determina que en las empresas públicas, el delito más temido es el fraude enfocado al a gestión fiscal, con respecto a otros tipos de crímenes como lo son el lavado de dinero, el terrorismo, el secuestro, el sabotaje y el hurto. Es por esta razón que la Auditoría forense y la participación del Contador Público son importantes, ya que el contador público debe estar preparado para la realización de una investigación especial. Para ello debe cumplir con los requisitos y condiciones necesarias para realizar una Auditoría Forense, conocer y examinar los hechos y circunstancias de cada caso, conservando los aspectos éticos y la dignidad profesional, emitiendo opiniones, recomendaciones y demostración de hechos que permitirán la aplicación de la justicia y la seguridad de los bienes de las personas e instituciones del estado.

La responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error debe ser una preocupación del Contador Público en las empresas del estado, ya que este profesional está en la capacidad de implementar sistemas de contabilidad y de control interno adecuados. Tales sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de fraude y error.

La Contraloría de Bogotá, como organismo superior de auditoría y control es quien debe ejercer esta auditoría, en los casos que necesiten pruebas para la aplicación de la justicia. Estos informes con sus evidencias legales deben ser enviados a la Procuraduría General de la Nación para que se encarguen del juzgamiento correspondiente del delito encontrado.

El propósito fundamental de la auditoría forense desde una entidad como la Contraloría de Bogotá, es detectar los fraudes en las empresas públicas, de igual modo trabajar en la prevención de estos, a fin de mejorar la responsabilidad propia de la administración de los recursos patrimoniales.

El Contador Público y el auditor deben trabajar de la mano implementando las normas, principios y herramientas de la auditoría, que le sean una garantía para detectar errores e irregularidades en la gestión de los funcionarios públicos, los cuales dan paso a actos ilícitos, reflejados en los valores que figuran en los estados financieros. Por lo cual se debe reforzar el conocimiento administrativo, contable, financiero y jurídico de las personas y funcionarios de las instituciones encargadas de la prevención de delitos.

El Contador Público aunque no esté directamente vinculado con el proceso criminal, puede revisar un balance o un informe financiero y presentarse ante un tribunal de Justicia y dar su testimonio de acuerdo a su experiencia profesional, objetiva imparcial y ser parte integral de un juicio, que puede decidir culpabilidad o inocencia de un acusado o también responsabilidad civil de una corporación privada o una institución pública.

12. APORTES

La Auditoría Forense en Colombia es vista como una herramienta para prevenir fraudes tanto en empresas privadas como del estado, los aportes más significativos de la auditoría Forense encontrados en esta investigación son: la lucha contra la corrupción, transparencia en las operaciones financieras, credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, a través de organismos de control que se encarguen de investigar actos delictivos del estado, un ejemplo de ello es el Grupo GUIFO, Grupo especial de Auditoría Forense de la Contraloría de Bogotá.

Como estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad San Buenaventura, nuestro aporte a la sociedad en la prevención de fraudes económicos se ve reflejada en nuestra formación bonaventuriana que resalta los principios éticos y morales que debemos tener como personas, que contribuye a que seamos profesionales íntegros, del mismo modo nuestra formación académica nos permite como futuros contadores públicos, utilizar la contabilidad como medio de prueba en la lucha contra la corrupción y el fraude, en razón al valor probatorio asignado por la ley, en el sector público y privado se requiere como control fundamental registrar los hechos económicos tangibles e intangibles, para dejar historia de los mismos como puntos de referencia que servirán para diferentes estudios entre ellos el estudio de actos reprochables y punibles.

Debemos tener en cuenta y no olvidar, al trabajar siempre dando el 100% de nosotros contribuiremos a combatir las acciones delictivas que nos rodearan en nuestra vida como profesionales, entonces en este momento podremos rescatar la justicia, la credibilidad y la confianza que se ha podido perder por la negligencia de algunos.

Recapacitemos y pensemos en nosotros como los futuros profesionales e incluso, aquellos que ya ejercen la profesión, si nosotros mismos no nos encargamos de descubrir y destapar al delincuente, este terminará arruinando nuestra profesión.

En la auditoría forense, se encuentran fraudes que son evidentes, por tanto se debe advertirse a la administración pública sobre dichos fraudes para que se adopten correctivos y que no se sigan dando en el futuro, para lo cual es importante conocer las modalidades de fraudes más comunes y andar actualizado en temas referentes al mejoramiento continuo de los sistemas.

La auditoría forense dentro de sus acciones de prevención, no es la única herramienta para combatir y erradicar la corrupción, pero se constituye, con toda seguridad, una técnica que puede entregar un aporte muy valioso que permita a las entidades fiscalizadoras superiores, luchar más efectivamente contra ese fenómeno, coordinadamente con el ministerio público y los órganos judiciales, para lo cual creemos que es necesario que se tenga factores tales como:

Proceder al fortalecimiento y evaluación permanente de los sistemas de control interno.

Impulsar la aprobación de leyes, reglamentos, regulaciones y políticas, que constituyan el marco normativo referencial para la efectiva acción de la auditoría forense.

Expedir códigos de ética, difundir su existencia y monitorear su acatamiento.

Ya que los aportes que ofrece la auditoría forense son en beneficio de los recursos públicos, los cuales son: Prevenir delitos y fallas económicas para evitar fraude corporativo y de cuello blanco, adquirir y aportar pruebas en procesos judiciales que permitan evidenciar cuando se ha cometido un delito o fraude en una organización, prestar servicios de auditoría forense en las organizaciones a fin de identificar las áreas más críticas para mejorar procesos que permitan prevenir y manejar riesgos de fraude en las empresas.

También la auditoría forense busca identificar los responsables de cada operación y notifica a las entidades competentes los desacatos y violaciones encontradas. Debido a esto es que la Auditoría Forense se hace necesaria como una herramienta eficaz, al momento de alguna investigación, en busca de aclarar algún delito.

De igual manera la auditoría forense brinda grandes aportes que son esenciales al momento de aclarar algún caso enfocado a la disminución de la corrupción, persigue y persigue los crímenes económicos y/o de cuello blanco, consigue y suministra pruebas y evidencias que son legales y admitidas en los tribunales judiciales y en asuntos relacionados con crímenes y delitos económicos, desarrolla pericias determinadas para la detección y análisis de la corrupción relacionadas en la aplicación de la justicia.

Y trabaja junto con las empresas en la identificación de los departamentos o áreas que se encuentran en circunstancias críticas y vulnerables, ayudando al desarrollo de métodos y procedimientos con la intención de prevenir y manejar los riesgos de fraude en esas áreas.

13. RECOMENDACION

Como estudiantes de Contaduría Pública es importante que desde la formación académica de los estudiantes, se les brinde las herramientas necesarias que permitan estar preparados para combatir la corrupción y sean profesionales competitivos, que estén en la capacidad de proponer acciones de mejoramiento a los sistemas obsoletos contables, que permitan realizar mejores controles en la administración tanto del Estado como entidades privadas, esto se puede lograr a través de programas de modernización, para mejorar la revisión del manejo de los recursos .

De esta manera, lo que se pretende es que los estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad de San Buenaventura, tomen conciencia de la importancia de formarnos con una mentalidad de responsabilidad social y utilizar la auditoría forense como una herramienta, junto con los conocimientos adquiridos en el transcurso de nuestra formación como profesionales de la contaduría, para trabajar en beneficio de la sociedad.

ANEXO N° 1
Formato de Entrevista



UNIVERSIDAD SAN BUENAVENTURA
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
BOGOTÁ, D.C.

Con el ánimo de conocer la percepción respecto de la experiencia adquirida en el ejercicio como Auditor Forense de la Contraloría de Bogotá D.C., le solicitamos contestar las siguientes preguntas, con el ánimo de que sus respuestas permitan aportar al trabajo académico que estamos adelantando y que bien podría fortalecer el ejercicio profesional.

1. ¿Cuál es el concepto de Auditoría Forense?

2. ¿Por qué cree usted que es importante que un ente como la Contraloría de Bogotá, cuenta con un grupo especial de Auditoría Forense?

3. ¿Qué funciones desarrolla el Grupo Forense?

4. ¿En su gestión cuales son los delitos más comunes que investiga?

5. ¿En la Administración pública cuáles son las clases de fraude más frecuentes?

6. ¿Al momento de realizar su trabajo en investigación forense, cuáles son los criterios que median para determinar cuándo es un indicio y cuando una evidencia?

7. ¿Como investigador o Auditor qué hechos indican que el ejecutor del delito tenía la intención de cometer el acto ilícito voluntario?

8. ¿Qué recomendaciones se pueden aportar para prevenir los fraudes que afectan el patrimonio público?

9. ¿Qué herramientas de control interno son utilizadas para la prevención de operaciones ilícitas?

10. ¿Qué responsabilidad cree usted que deben poseer los auditores forenses dentro de las entidades estatales, en el ejercicio de sus funciones, para evitar la presencia de fraudes, particularmente en los recursos que son destinados para el beneficio de la ciudad?

11. ¿Cuáles son las modalidades más frecuentes de fraudes en las entidades estatales?

12. ¿En su calidad de Auditor Forense sobre qué marco legal se apoya para aportar pruebas a un proceso de investigación de fraude?

13. ¿Estima que la responsabilidad social del Contador Público recae fuertemente en la fe pública y por qué?

14. ¿Cómo cree que debe ser el comportamiento del Contador Público frente a la sociedad?

BIBLIOGRAFIA

BLANCO LUNA, Yanel. Normas y procedimientos de la Auditoria Integral. Bogotá, Colombia: Editora Roesga, ECOE Ediciones Ltda.

CANO, Miguel y LUGO, Danilo. Auditoria forense en la Investigaciones Criminal del Lavado de Dinero y Activos. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.2004

CARDONA ARTEAGA, John y ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel, Educación Contable Antecedentes Actualidad y Prospectiva. Por: Edi, Asfaco Universidad Antioquia 2006.

CEPEDA ALONSO, Gustavo. Auditoria de Control Interno. Bogotá, Colombia. McGaw HILL 1997.

Decreto 2649 de 1993. Titulo Primero

DIEZ PICAZO, J.M. Responsabilidad de los Poderes Públicos, Derecho Constitucional, (Enciclopedia Jurídica Básica), volumen IV, Madrid, Editorial Civetas, p 5935. (1995)

Ley 43. Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión del contador público y se dictan otras disposiciones. Diciembre 13 de 1990.

LOZANO, José M. Los gobiernos y la Responsabilidad Social de las Empresas: políticas públicas más allá de la regulación y la Voluntariedad. Publicado por Grupo Editorial Norma, 2005, p 13-14.2005.

MADERO, Yolanda. Reglamento a Normas Contables y PUC; Autoedición.

PEÑA BERMUDEZ, Jesús María. Control, auditora, y revisoría fiscal incluye contraloría y ,Ética profesional. Publicado por ECOE EDICIONES, 2000, Pág. 128

PRONUNCIAMIENTOS DEL 1 AL 9 CONSEJO TECNICOS DE LA CONTADURIA PÚBLICA, 4 edición Santa Fe de Bogotá, febrero de 1998.

RUSS, Jaqueline (1999), (Léxico de Filosofía), Editorial Ariel. S.A., p 345.

SANDERS, Shyam. Teoría de la Contabilidad y el Control. Universidad Nacional de Colombia, 2005.

YOUNES MORENO, Diego. Derecho del control fiscal: Vigilancia para una gestión transparente de lo público.

CARRERA B, Juan A y Rojas, Antonio José. El Papel de la Auditoría Forense en el Saneamiento de las Funciones Gubernamentales. Entidad del Distrito Federal. X Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Venezuela, p.8.

ESTUPIÑAN GAITAN, Rodrigo. Control Interno y Fraudes con Base en los Ciclos Transaccionales. Ecoe Ediciones. Bogotá

INFOBIBLIOGRAFIA

VASQUEZ ESQUICIO, Raúl. Gerente de División Auditoría Interna, FERREYROS S.A.A Lima Perú. Available from World Wide Web: ([http://www.actualicese.com/Ley Sarbanes Oxly](http://www.actualicese.com/Ley%20Sarbanes%20Oxly))

www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/BRodriguez/Inves/Aud_Foren_Cap1.pdf

www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/BRodriguez/Inves/Aud_Foren_Cap2.pdf

www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/BRodriguez/Inves/Aud_Foren_Cap3.pdf